

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache VN NN, Adresse, vertreten durch Mag. Markus Wagner, Eibenstein 39, 4261 Rainbach im Mühlkreis , über die Beschwerde vom 05.05.2014 gegen den Bescheid des ABC vom 17.04.2014, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2013 Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter To (Geb.Dat) als außergewöhnliche Belastung.

Mit Bescheid vom 17.4.2014 wurde der Freibetrag nicht gewährt und begründend auf ein geführtes Telefonat verwiesen.

In der **Beschwerde vom 12. Mai 2014** wird ausgeführt:

"Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 17.4.2014 wird das Pauschale für die auswärtige Berufsausbildung nicht gewährt. Dies wird damit begründet, weil sich der Ausbildungsort der Tochter innerhalb des Einzugsbereiches befinden würde. Die Annahme des FA ist in diesem Punkt nicht richtig. Bezuglich der Zumutbarkeit der Erreichbarkeit von Studienorten gibt es eine Verordnung des BMF (VO 1993/605 zu § 34 Abs. 8 EStG). In § 12 dieser VO sind jene Gemeinden angeführt, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Ort1 zeitlich noch zumutbar ist. In diesem § 12 ist die Wohnsitzgemeinde Ort2 nicht genannt. Aus diesem Grund ist eine außergewöhnliche Belastung durch eine Ausbildung am Studienort Ort1 grundsätzlich zu vermuten. Eine Solche außergewöhnliche Belastung liegt auch vor:

Tochter To besucht seit dem Herbst 2012 die FH in Ort1. Sie war und ist in keinem Internat in Ort1. Sie nutzte im Jahr 2013 (ebenso wie 2012) die Busverbindung über Ort5 nach Ort1. Sehr oft konnte jedoch kein öffentliches Verkehrsmittel genutzt

werden, weil zu Beginn und/oder zu Ende des Unterrichts keine Busverbindung vorlag. So musste die Tochter durchschnittlich dreimal wöchentlich mit dem PKW zum Studienort gefahren werden oder von dort abgeholt werden. Es kam und kommt sehr oft vor, dass Unterrichtsbeginn erst um 9.00, 9.30 oder 10.00 Uhr war (bspw. wegen Stundenausfällen,...). Weil zu diesen besonderen Zeiten keine passende Schulbusverbindung bestand, musste die Tochter mit dem PKW nach Ort1 gebracht werden. Es war oft auch nötig, die Tochter von Ort1 abzuholen, weil keine passende Busverbindung zu Unterrichtsende vorlag. Des Weiteren musste des öfteren Tochter To gefahren werden, weil Exkursionen (zB nach Ort3,...) oder andere schulische Veranstaltungen stattfanden und daher der Unterricht zu einer späteren Zeit endete. Zusätzlich muss die Tochter jeden Tag - ausgenommen an den Tagen wo sie sowieso nach Ort1 zu bringen ist - zur Bushaltestelle nach Ort5 gebracht werden und großteils auch von dort wieder abgeholt werden, da der Bus immer wieder Verspätung hat (bedingt durch die XY Baustelle) und sie den Anschlussbus daher nicht erreicht. Auch finden ab und zu Veranstaltungen in Ort3 statt (wie voriges Monat 2x Theaterbesuche 18:00 bis 23:00 Uhr), wo ebenfalls erhöhte Fahrtkosten anfallen. Aus diesem Grund fielen daher bei Herrn NN durch die Ausbildung der Tochter in Ort1 erhöhte Fahrtkosten an, sodass jedenfalls eine außergewöhnliche Belastung vorliegt. Eine solche liegt nach Rz 877 LStR vor, wenn Fahrtkosten von nicht untergeordneter Bedeutung zum Studienort vorliegen. Aus diesem Grund liegt bei Herrn NN jedenfalls eine ag Belastung vor, welche steuerlich mittels des Pauschalbetrags von EUR 110,00 monatlich zu berücksichtigen ist (vgl. dazu auch Rz 879 LStR, wo ebenfalls von erhöhten Fahrtkosten aufgrund der Auswärtigkeit gesprochen wird).

Aus diesem Grund ersuchen wir um Berücksichtigung des Pauschalbetrags wie in der Einkommensteuererklärung beantragt sowie um Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2013."

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 14. Mai 2014** wird ausgeführt:

" Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das 2013 Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter To (geboren Geb.Dat) als außergewöhnliche Belastung. Unstrittig ist, dass sich der Familienwohnsitz des Bf in PLZ Ort2, S 99 befindet. Tochter To besucht seit Herbst 2012 das Bundesoberstufenrealgymnasium (BORG) in Ort1. Dabei wohnt die Tochter am Familienwohnsitz und nicht in einem Internat am Schulort. Im angefochtenen Bescheid wurde von der Abgabenbehörde die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt. Begründet wurde dies damit, dass sich der Ausbildungsbereich der Tochter innerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes befindet. In der dagegen eingebrachten Beschwerde wird vorgebracht, dass die Annahme des Finanzamtes in diesem Punkt nicht richtig sei. Da die Wohnsitzgemeinde Ort2 in der Verordnung des BMF bezüglich der Zumutbarkeit der Erreichbarkeit von Studienorten betreffend Studienort Ort1

nicht angeführt sei, sei eine außergewöhnliche Belastung durch die Ausbildung in Ort1 grundsätzlich zu vermuten. Wörtlich wird weiter ausgeführt:

„Tochter To besucht seit dem Herbst 2012 die FH in Ort1. Sie war und ist in keinem Internat in Ort1. Sie nutzte im Jahr 2013 (ebenso wie 2012) die Busverbindung über Ort5 nach Ort1. Sehr oft konnte jedoch kein öffentliches Verkehrsmittel genutzt werden, weil zu Beginn und/oder zu Ende des Unterrichts keine Busverbindung vorlag. So musste die Tochter durchschnittlich dreimal wöchentlich mit dem PKW zum Studienort gefahren werden oder von dort abgeholt werden. Es kam und kommt sehr oft vor, dass Unterrichtsbeginn erst um 9.00, 9.30 oder 10.00 Uhr war (bspw. wegen Stundenausfällen, ..). Weil zu diesen besonderen Zeiten keine passende Schulbusverbindung bestand, musste die Tochter mit dem PKW nach Ort1 gebracht werden. Es war oft auch nötig, die Tochter von Ort1 abzuholen, weil keine passende Busverbindung zu Unterrichtsende vorlag. Des Weiteren musste des Öfteren Tochter To gefahren werden, weil Exkursionen (zB nach Ort3,...) oder andere schulische Veranstaltungen stattfanden und daher der Unterricht zu einer späteren Zeit endete. Zusätzlich muss die Tochter jeden Tag - ausgenommen an den Tagen wo sie sowieso nach Ort1 zu bringen ist – zur Bushaltestelle nach Ort5 gebracht werden und großteils auch von dort wieder abgeholt werden, da der Bus immer wieder Verspätung hat (bedingt durch die S 10 Baustelle) und sie den Anschlussbus daher nicht erreicht. Auch finden ab und zu Veranstaltungen in Ort3 statt (wie voriges Monat 2x Theaterbesuche 18:00 bis 23:00 Uhr), wo ebenfalls erhöhte Fahrtkosten anfallen. Aus diesem Grund fielen daher bei Herrn NN durch die Ausbildung der Tochter in Ort1 erhöhte Fahrtkosten an, sodass jedenfalls eine außergewöhnliche Belastung vorliegt. Eine solche liegt nach Rz 877 LStR vor, wenn Fahrtkosten von nicht untergeordneter Bedeutung zum Studienort vorliegen. Aus diesem Grund liegt bei Herrn NN jedenfalls eine ag Belastung vor, welche steuerlich mittels des Pauschalbetrags von EUR 110,00 monatlich zu berücksichtigen ist (vgl. dazu auch Rz 879 LStR, wo ebenfalls von erhöhten Fahrtkosten aufgrund der Auswärtigkeit gesprochen wird). Aus diesem Grund ersuchen wir um Berücksichtigung des Pauschalbetrags wie in der Einkommensteuererklärung beantragt sowie um Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2013. Rechtsgrundlagen:

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet: „(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschalbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.“

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001 lautet: „Zu § 34 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet: § 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind. liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. § 2. (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches

des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 30.5} anzuwenden. (2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benutzung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar. (3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.

§ 4. Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. § 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden."

§ 26 Studienförderungsgesetz 1992 BGBl. Nr. 305 i. d. F. BGBl. I Nr. 46/2007 lautet:

„Allgemeine Höchststudienbeihilfe

§ 26 (1) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 424 Euro (jährlich 5088 Euro), soweit im Folgenden nichts Anderes festgelegt ist.

(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 606 Euro (jährlich 7.272 Euro) für

1. Vollwaisen,

2. verheiratete Studierende,

3. Studierende, die zur Pflege und Erziehung mindestens eines Kindes gesetzlich verpflichtet sind, und

4. für Studierende, die aus Studiengründen einen Wohnsitz im Gemeindegebiet des Studienortes haben, weil der Wohnsitz der Eltern vom Studienort so weit entfernt ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar ist; leben die Eltern nicht im gemeinsamen Haushalt; so ist der Wohnsitz jenes Elternteiles maßgebend, mit dem der Studierende zuletzt im gemeinsamen Haushalt gelebt hat. Dies gilt nicht für Studierende von Fernstudien.

(3) Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist; hat der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benutzung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar.

(4) Der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen durch Verordnung jene Gemeinden zu bezeichnen, die wegen ihrer verkehrsgünstigen Lage zum Studienort diesem gleichgesetzt werden können. " Beweiswürdigung: Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht.

1) Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes Ort2 wird in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Ort1 zeitlich noch zumutbar ist.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF ergibt sich folgender Anspruchsprüfungsverlauf bei Ausbildungsstätten innerhalb einer - hier unstrittig vorliegenden - Entfernung von 80 km zum Wohnort:

Nach § 2 Abs. 1 dieser Verordnung gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt, wobei die Grundsätze des § 26 Abs 3 StudienförderungsG 1992 anzuwenden sind. Bei einer Entfernung innerhalb von 80 km zum Wohnort ist zu unterscheiden:

1. Ist der Ausbildungsort in einer der Verordnungen des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt:

1.1. Wird in dieser Verordnung auch die Wohnortgemeinde als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zu und von diesem Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, besteht die vom Steuerpflichtigen widerlegbare Vermutung, dass die Ausbildungsstätte als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist. Der Steuerpflichtige kann aber den Nachweis führen, dass ungeachtet der Nennung

der Gemeinde im Berufungszeitraum eine Erreichbarkeit - nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 - nur mit einer Fahrzeit von über einer Stunde möglich ist (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, § 34 Anm. 70).

1.2. Bezieht sich eine Verordnung auf den Ausbildungsort des Kindes, nennt aber den Wohnort nicht als im Einzugsbereich befindlich, wird zumeist von einer unzumutbaren Fahrzeit auszugehen sein (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, § 34 Anm. 71). Die Abgabenbehörde ist allerdings nicht gehindert, durch ein entsprechendes Ermittlungsverfahren festzustellen, dass ungeachtet der Nichtnennung eine Erreichbarkeit mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde gegeben ist.

Eine unwiderlegliche Vermutung, dass in einem derartigen Fall eine auswärtige Berufsausbildung vorliegt, besteht nicht. Es wäre auch nicht verständlich, dass zwar im obigen Fall 1.1. der Steuerpflichtige den Nachweis der Unerreichbarkeit führen kann, der Abgabenbehörde die Nachweisführung der Erreichbarkeit aber im gegenteiligen Fall 1.2. verwehrt sein sollte.

2. Ist der Ausbildungsort in keiner Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt, ist nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995 idgF. zu prüfen, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt, wobei ebenfalls die Grundsätze des § 26 Abs 3 StudienförderungsG 1992 anzuwenden sind. Die Begründung allein, Ort2 werde in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993, i. d. F. BGBI. Nr. 616/1995, BGBI. II Nr. 307/1997, BGBI. II Nr. 295/2001 und BGBI. II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Ort1 zeitlich noch zumutbar ist, reicht nicht daher aus, um den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren.

Es kommt daher darauf an, wie lange das Kind für den jeweiligen Weg zur Ausbildungsstätte benötigt, wobei - wie oben ausgeführt - auf die Wegzeit zwischen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde abzustellen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar vor Ergehen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995, judiziert, dass die Berechnung der Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte unter Berücksichtigung von Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw nach Beendigung des Unterrichts zu erfolgen habe (VwGH 22. 9. 2000, 98/15/0098; VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0187; VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0043; VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0104).

Diese Judikatur ist jedoch im Geltungsbereich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes,

BGBI. Nr. 624/1995, überholt. Mit Erkenntnis vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114 hat der Verwaltungsgerichtshof Lehre, Verwaltungspraxis und Spruchpraxis des UFS bestätigt, wonach für die Frage des Vorliegens einer auswärtigen Berufsausbildung im Geltungsbereich der Verordnung betreffend eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, BGBI. Nr. 624/1995, die maßgebende Wegzeit an Hand der Fahrzeiten zwischen den zentralen Bahnhöfen bzw. Haltestellen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde (§ 2 Abs. 1 der Verordnung) zu ermitteln ist, wobei bei Katastralgemeinden auf die jeweilige Ortsgemeinde (und deren zentralen Bahnhof bzw. Haltestelle) abzustellen ist. Es sind daher nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen außerhalb des Heimat— oder Studienortes regelmäßig anfallen, zu berücksichtigen, nicht aber die Zeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso nicht andere Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl Rz 883 LStR 2002; Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Einzelfälle „Auswärtige Berufsausbildung“; Wanke in Wiesner/Aizmüller/Grabner/Lattner/Wanke, § 34 Anm. 72 m.w.N.).

Da die Verordnung - ebenso wie das StudienförderungsG 1992 - auf den Wohnort bzw den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw die Ausbildungsstätte abstellt (auch die Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 gehen von standardisierten Werten aus), ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen ("günstigsten") öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw beendet wird.

Wird die Fahrzeit nur in einer Richtung überschritten (zB 45 min für die Hinfahrt, 75 min für die Rückfahrt), liegt keine Überschreitung des Einzugsbereiches vor, da die Fahrzeit in beiden Richtungen mehr als eine Stunde betragen muss (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 34 Einzelfälle „Auswärtige Berufsausbildung“). Es muss sich allerdings um eine geringfügige Überschreitung handeln (vgl. UFS, 15. 12. 2003, RV/0321-I/02, meist geht es um einige Minuten, vgl UFS, 15. 7. 2005, RV/0160-S/05); bei einer Fahrzeit von mehr als zwei Stunden in eine Richtung liegt ein Nahebereich nicht mehr vor (UFS, 23. 9. 2003, RV/3891-W/02).

Im streitgegenständlichen Jahr hat es sowohl in der Früh (zB: Abfahrt Ort2 06:13; Ankunft Ort1 um 06:48) als auch am Nachmittag (Abfahrt Ort1 13:31; Ankunft Ort2 14:12 bzw Abfahrt Ort1 15:55; Ankunft Ort2 16:34 bzw. Abfahrt Ort1 17:55; Ankunft Ort2 18:35) Verkehrsmittel geben, die die Strecke Ort2 - Ort1 in einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde zurückgelegt haben. Die Benützung dieser Verkehrsmittel wären der Tochter der Bf also zumutbar gewesen. Da nach den getroffenen Feststellungen für die Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde zur Ausbildungsgemeinde — ermittelt nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 — öffentliche Verkehrsmittel mit einer Fahr- bzw. Wegzeit von nicht mehr als eine Stunde zur Verfügung stehen und auch die

Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

## 2) Vergleichbare Ausbildungsmöglichkeit:

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Das Einkommensteuergesetz (§ 34 Abs. 8) definiert das Tatbestandselement (den Begriff) der „entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit“ nicht. Der VwGH stellt bei der Auslegung des Begriffs auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach ab. Diese Kriterien gelten nicht nur für die Ausbildung an einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin. Die Formulierung „entsprechende“ ist damit nicht im Sinne von "gleich", sondern von "gleichwertig" zu verstehen (vgl. Erk. des VwGH vom 22.12.2004, 2003/ 15/0058 mit weiteren Nachweisen).

Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das EStG 1988 enthebt nicht von der Prüfung der Frage, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist.

Die Tochter des Bf besucht das BORG für Spezialzweig in Ort1. Laut Internetrecherche spricht das BORG für Spezialzweig als Zielgruppe Schülerinnen und Schüler an, die Freude am Sprechen und an Sprachen haben und sich für die vielfältigen Erscheinungsformen der modernen Medien interessieren. Begleitend zum Unterricht erstellt jeder Schüler ein Portfolio, mit dem er die speziellen Fähigkeiten und Fertigkeiten, die er am BORG für Spezialzweig erworben hat, bei allfälligen Bewerbungen dokumentieren kann. Die besondere Lage des BORG für Spezialzweig im Sp Ort1 schafft eine Fülle von synergetischen Effekten: Durch die Zusammenarbeit mit der Fachhochschule ("Übungsschule" für den Lehrgang CBL - Computer-basiertes Lernen bzw. KWM - Spezialzweig, Wissen, Medien), dem RISC (Institut für symbolisches Rechnen der Johannes Kepler Universität Ort3) und den zahlreichen Firmen ergeben sich viele neue Perspektiven für Schüler und Lehrer. Das BORG für Spezialzweig in Ort1 schließt mit Reifeprüfung (Matura) ab. Diesbezüglich ist festzustellen, dass eine Vielzahl von Steuerpflichtigen heute damit konfrontiert ist, dass für weiterführende Ausbildungen nach der Matura (Universitäten, Fachhochschulen etc.) Aufnahmebeschränkungen bzw. besondere Auswahlkriterien bestehen und dieser Umstand daher jedenfalls nicht als ungewöhnlich anzusehen ist. Auch an öffentlichen Gymnasien werden spezifische Ausrichtungen (z.B. neusprachlich, mathematisch) sowie (den Neigungen bzw. Begabungen der Schüler entgegenkommende) Wahlfächer bzw. Ausbildungszweige angeboten. Ein solches Angebot ändert aber nichts am Bestehen eines diesen allen gemeinsamen Lehrziels, das im Fall eines Gymnasiums ebenso wie bei einem Oberstufenrealgymnasiums im Absolvieren der Reifeprüfung (Matura) besteht. Insofern ist jedenfalls von einer hinsichtlich des Ausbildungsabschlusses entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit auszugehen. Unterschiedliche Schwerpunkte im Rahmen einer in

Kernbereichen (Pflichtgegenstände) identen Ausbildung stehen aber der Beurteilung, es handle sich um eine vergleichbare (entsprechende) Ausbildung nicht entgegen.

Unbestritten ist weiters, dass sich die Bezirkshauptstadt Ort5 in einer Entfernung von ca. zehn Kilometer (Fahrzeit mit öffentlichem Verkehrsmittel von ca. 15 Minuten) befindet. In Ort5 gibt es unstrittigerweise ebenso Schulen, welche mit der Reifeprüfung (Matura) abschließen.

Insgesamt gesehen bieten somit Schulen in der Ihrem Familienwohnsitz nahe gelegenen Stadt Ort5 die geforderte „vergleichbare Ausbildung“. Ihre Beschwerde wäre also auch aus diesem Grund abzuweisen, wenn nicht - wie in Punkt 1) ausgeführt — beim Studienort Ort1 ohnehin die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar wäre.“

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag vom 10.6.2014** wurde ausgeführt:

" Das FA hat in der Beschwerdevorentscheidung vom 14.5.2014 über die eingebrachte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 abgesprochen, und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das FA begründet die Abweisung - etwas anders als zuvor den angefochtenen Steuerbescheid selbst - nunmehr aus zwei Gründen.

Zu diesen zwei Gesichtspunkten (1. die Matura wäre auch in einer Schule in Ort5 möglich und 2. der Ausbildungsort Ort1 wäre ohnehin innerhalb angemessener Zeit erreichbar) möchten wir wie folgt Stellung nehmen und die entsprechenden Argumente für die diesbezügliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides und der BVE anführen:

1. Matura wäre auch in Ort5 möglich

Das FA bringt in der Beschwerdevorentscheidung erstmals Überlegungen zur Vergleichbarkeit mit anderen Ausbildungsmöglichkeiten und zur Möglichkeit, die Reifeprüfung an einer anderen Schule abzulegen, ins Spiel - derartige Vergleiche und Überlegungen sind im angefochtenen Bescheid noch nicht enthalten.

Nach Ansicht des FA ist das BORG für Spezialzweig in Ort1 lediglich eine Schule, welche mit Reifeprüfung (Matura) abschließt. Auch in Ort5 gibt es Schulen, welche mit der Reifeprüfung (Matura) abschließen, und welche somit - nach Ansicht des FA - eine „vergleichbare Ausbildung“ bieten würden. Es ist richtig, wenn das FA feststellt, dass die Reifeprüfung (Matura) auch in der Nähe des Wohnortes - in Ort5 - abgelegt werden könnte. Allerdings geht es bei Ausbildungen in berufsbildenden höheren Schulen nicht einfach nur um die Ablegung der Matura, sondern es werden auch die im Rahmen der Ausbildung erworbenen Fähigkeiten und Kenntnisse sowie Zusatzbefähigungen und weitergehende berufliche Qualifikationen und die Vorbereitungen für den späteren Berufseinstieg miteinzubeziehen sein - hier greift die Überlegung des FA und die Reduktion der Ausbildung nur auf die Ablegung der Reifeprüfung zu kurz.

Anzuführen ist, dass die besuchte Schule im gesamten Bereich die einzige Schule ist, welche auf Spezialzweig ausgerichtet ist. Die dort vermittelten Schwerpunkte und synergetischen Effekte und Besonderheiten sind in Oberösterreich einzigartig und werden hier speziell angeboten. Des Weiteren sind die derzeitige und auch künftige Bedeutung

von Spezialzweig und neuen Medien zu berücksichtigen und die sich bei einer guten Ausbildung in diesem Bereich (welche eben im BORG vermittelt werden) ergebenden besonders guten Berufschancen und Startvorteile bei Ergreifen eines Berufes in diesem Bereich. Hier soll noch erwähnt werden, dass Tochter To tatsächlich einen Beruf in diesem Bereich ergreifen möchte und sie dafür im BORG Ort1 die richtige und umfangreiche Ausbildung als Vorbereitung und Berufsqualifikation erfährt.

Es gibt mehrere Entscheidungen des UFS und des VwGH, welche klarstellen, dass bei der Vergleichbarkeit von Ausbildungsmöglichkeiten auch auf dabei vermittelte Zusatzqualifikationen Bedacht zu nehmen ist. (z.B.: UFS Graz vom 30. 9. 2013, RV/0531-G/13; UFS Wien vom 26. 2. 2013, RV/2792-W/09; UFS Wien vom 5. 2. 2013, RV/1576-W/10; VwGH vom 25.7.2013, 2011/15/0026). Diese Entscheidungen sind sehr jung und aktuell und befassen sich exakt mit der hier gegebenen Fragestellung.

Aus diesen Gründen liegt keine Vergleichbarkeit von Schulen in Ort5 mit dem gegenständlichen BORG für Spezialzweig in Ort1 und den dort vermittelten Fähigkeiten und Besonderheiten vor: Das BORG für Spezialzweig ist mit dem Realgymnasium in Ort5, sowie den anderen höheren Schulen in Ort5 nicht vergleichbar. Die im BORG Ort1 behandelten Kommunikationsmöglichkeiten, Sprachen, modernen Medien, etc. werden in keiner anderen Schule in Ort5 angeboten. Des Weiteren sprechen auch die synergetischen Effekte des BORG Ort1 (Zusammenarbeit mit dem international hochgeschätzten und einzigartigen Sp Ort1, der Fachhochschule als Übungsschule, den Lehrgängen CBL und KWM, dem Institut RISC, der UNI Ort3 sowie den zahlreichen international tätigen und erfolgreichen Unternehmen am Sp Ort1 für die Besonderheit und Einzigartigkeit dieser Schule.

Aus diesem Grund ist der Besuch des BORG Ort1 für die spezielle Ausbildung von Tochter To erforderlich und auch aus steuerlichen Überlegungen gerechtfertigt. Eine solche Ausbildung wäre in Ort5 - entgegen den Überlegungen des FA - nicht möglich. Des Weiteren ist hier zu berücksichtigen, dass Familie NN auch nur aus diesem Grund -wegen der besseren Ausbildung und den besseren Berufschancen - diese Schule in Ort1 gewählt hat und auch nur aus diesem Grund die höheren Strapazen und Kosten der auswärtigen Ausbildung in Kauf nimmt.

## 2. Erreichbarkeit

Zur Erreichbarkeit des BORG Ort1 nimmt das Finanzamt in der BVE an, dass die tatsächliche Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen dem Wohnort und dem Schulort unter einer Stunde liegt, und daher aus diesem Grund die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar wäre und somit keine außergewöhnliche Belastung vorliegt. Ein Nachweis über diese Fahrzeit wird weder in der Beschwerdevorentscheidung noch im angefochtenen Bescheid selbst angeführt, es werden lediglich bestimmte (teils unrealistische und nicht relevante, sowie die tatsächlichen Verhältnisse - Stau, Dauerbaustellen,... – nicht berücksichtigende) Zeiten angeführt. Im angefochtenen Bescheid wird lediglich als Begründung angeführt, dass sich der Ausbildungsort

innerhalb des Einzugsbereichs befinden würde. Im Bescheid ist nicht angeführt, dass die Vermutung der einschlägigen VO unzutreffend wäre, auch nicht, dass ein Gegenbeweis vorliegen würde oder Ermittlungen in diese Richtung stattgefunden hätten. In der Beschwerdevorentscheidung werden die Rechtsgrundlagen für die außergewöhnliche Belastung für eine Berufsausbildung eines Kindes angeführt. Dabei wird die VO über die Erreichbarkeit von Studienorten zitiert. Des Weiteren werden Regelungen und Vorgangsweisen bei Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort angeführt.

Unter Punkt 1.2. wird dabei dargestellt, dass dann zumeist von einer unzumutbaren Fahrzeit auszugehen sein, wenn die VO den Wohnort nicht als im Einzugsbereich nennt (mit Literaturverweis auf Wanke in einem ESt-Kommentar).

Die Wohnsitzgemeinde Ort2 ist in der genannten VO (relevant wäre hier § 12 der VO) eindeutig nicht genannt. Dies wurde bereits in der Bescheidbeschwerde angeführt und beschrieben.

Diese Nichtnennung wird wohl seinen guten Grund haben - es ist daher zu vermuten, dass aufgrund von Entfernung und vor allem aufgrund der mangelhaften Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln eine ag Belastung im Sinne der VO und somit auch iSd EStG vorliegt. Wäre eine solche VO nicht zutreffend und zuverlässig, so hätte sie ihr Ziel und ihren Zweck gänzlich verfehlt — dies kann man bei der vorliegenden VO wohl nicht annehmen, richten sich doch üblicherweise die Finanzverwaltung und auch die beratenden Berufe sowie die Steuerpflichtigen selbst nach dieser Verordnung.

Diese oben genannte Vermutung ist im vorliegenden Fall zutreffend. Die Ansicht des FA, dass im vorliegenden Fall der Gegenbeweis ein anderes Ergebnis bringen würde, ist unrichtig.

Das FA hat sehr umfangreich und weit ausholend begründet, aber keinerlei Nachweis vorgebracht, dass die Vermutung auf Basis der VO tatsächlich unzutreffend wäre. Ein solcher Nachweis könnte aufgrund einer Recherche rasch erbracht werden - eine solche findet sich aber in der BVE und auch im Bescheid nicht.

Wir legen dazu folgende Recherche von Herrn NN vor:

Ort2, S 83 ; 04.06.2014 ab 06:27 Fußweg;

Ort5 E an 06:52;

Bemerkungen: ca. 25 Min.

ca. 2,0 km Bemerkungen:

Ort5 E ab 06:52 m Bus 390

Ort5 Busterminal (Platz) an 07:03

Niederflurbus Betreiber ÖBB-Postbus GmbH Richtung: Ort5 Platz

Ort5 Busterminal (Platz) ab 07:25 m Bus S310

Ort1 im M Ortsmitte an 07:50

Dies zeigt, dass für die Zurücklegung der Strecke von Wohnort zum Schulort eine Zeitspanne von 1 Stunde und 23 Minuten relevant ist - ganz klar wird dabei die Zeit von einer Stunde überschritten.

Eine noch relativ neue und „amtlich anerkannte“ bzw. vorgegebene Art der Ermittlung von Wegstrecken und Wegzeiten erfolgt mittels des Pendlerrechners des BMF. Der dort auf der Homepage des BMF abrufbare Pendlerrechner kommt dabei zu folgendem Ergebnis:

Die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) ist aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar.

Es steht daher ein großes Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 20 km bis 40 km zu. Das Pendlerpauschale beträgt: 1476 Euro jährlich/123 Euro monatlich.

Der Pendlereuro beträgt: 48,00 Euro jährlich/4,00 Euro monatlich.

Das bedeutet ganz klar und eindeutig, dass in allen vom Pendlerrechner berücksichtigten öffentlichen Verbindungen das Ergebnis „Verbindung ist nicht zumutbar“ aufscheint und Fahrzeiten von jeweils (teilweise sehr deutlich) über einer Stunde ermittelt werden. Auch wenn der Pendlerrechner hier nicht direkt anwendbar sein wird, so ist er doch ein Instrument des BMF um bestimmte Wegstrecken abzubilden und dabei die öffentlichen Verkehrsmittel zu berücksichtigen. In diesem Punkt sind das Pendlerpauschale und die ag Belastung für auswärtige Ausbildungen vergleichbar und aus diesem Grund liefert der Pendlerrechner einen verlässlichen Hinweis auf die Zumutbarkeit von öffentlichen Verkehrsmitteln auf bestimmten Wegstrecken. Dieser Hinweis ist wie oben gezeigt sehr klar und eindeutig.

Zusätzlich gibt Herr NN Folgendes an:

Die Fahrzeit beträgt alleine morgens von S nach Ort1 (ohne Umleitung und mit dem privat PKW) eine 1/2 Stunde. Der Bus benötigt mindestens 40 Minuten von Ort5 - Platz bis zur Bushaltestelle Ort1 - Abfahrt 07:20 Uhr, Ankunft in Ort1 08:00 Uhr. Dazu sei noch angemerkt, dass dabei die Fahrt von S nach Ort5 noch unberücksichtigt ist und weiters sich die Bushaltestelle in Ort1 nicht vor dem Gymnasium befindet sondern noch eine Gehzeit von 3-5 Minuten notwendig ist, um in die Schule zu kommen. Meine Tochter käme somit ständig zu spät zum Unterricht. Würde sie den ersten Bus nehmen, müsste sie um 06:00 Uhr von zu Hause weggehen (Gehzeit zur Bushaltestelle etwa 10 Minuten, Abfahrt 06:14 Uhr), von dort nach Ort5 Platz fahren, weiter mit dem Bus nach Ort1.

Der Postbus kommt zum Teil (bedingt durch die Verkehrslage, Umleitungen, Sperren Dauerbaustelle XY, usw.) auch später in Ort5 an, sodass meine Tochter die Anschlussverbindung nach S nicht mehr erreicht und somit auf den nächsten Bus warten

müsste, welcher etwa 40 Minuten später abfährt. Danach ist wiederum eine Wegstrecke von 10 Minuten einzurechnen.

Es ist somit einerseits zu berücksichtigen, dass ein öffentliches Verkehrsmittel (teilweise deutlich) länger als 60 Minuten braucht und damit auch nach den Berechnungsgrundlagen des Pendlerrechners das öffentliche Verkehrsmittel als nicht zumutbar betrachtet wird. Des Weiteren wurde bereits in der Beschwerde dargestellt, dass auch aus anderen zusätzlichen Gründen das öffentliche Verkehrsmittel nicht verwendet wurde (nicht benutzt werden kann) und daher entsprechende Kosten bei Herrn NN angefallen sind. Aus diesem Grund fielen daher bei Herrn NN durch die Ausbildung der Tochter in Ort1 erhöhte Fahrtkosten an, sodass jedenfalls eine außergewöhnliche Belastung vorliegt. Eine solche liegt nach Rz 877 LStR vor, wenn Fahrtkosten von nicht untergeordneter Bedeutung zum Studienort vorliegen. Aus diesem Grund liegt bei Herrn NN jedenfalls eine ag Belastung vor, welche steuerlich mittels des Pauschalbetrags von EUR 110,00 monatlich zu berücksichtigen ist (vgl. dazu auch Rz 879 LStR, wo ebenfalls von erhöhten Fahrtkosten aufgrund der Auswärtigkeit gesprochen wird). Aus diesem Grund ersuchen wir um Berücksichtigung des Pauschalbetrags wie in der Einkommensteuererklärung beantragt sowie um Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2013."

**Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 2. Juli 2014 vorgelegt.**

Mit Schreiben vom 29.11.2016 wurde von der Richterin (nach telefonischer Urgenz des Bf.) ein **Vorhalt** ausgefertigt und ausgeführt:

"1) Vergleichbarkeit der Ausbildung Ort5/Ort1

Es werden die Stundentafeln des Gymnasiums sowie des Realgymnasiums Ort5 und die Stundentafel des BORG Ort1 übermittelt.

Ebenso wird die Darstellung der Schule (Ausdruck von der Homepage) übermittelt.

Bitte geben Sie bekannt, ob die Stundentafel auch im Jahr 2013 ident war.

2) Richtig ist, dass lt. Pendlerrechner die Fahrtzeit unzumutbar ist.

Für Zwecke des FB für auswärtige Berufsausbildung zählen allerdings Wartezeiten und Fußwege am Wohnort und Schulort nicht zur Fahrzeit.

Nach einem Ausdruck 2014 und nach aktueller Abfrage stehen und standen demnach Verbindungen zur Verfügung, die den Weg unter einer Stunde bewältigen. Um Stellungnahme wird ersucht.

3) Bitte geben Sie bekannt, ob Ihr Vertreter auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht eine Zustellvollmacht besitzt."

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde mit **Schreiben vom 5. Jänner 2017** ausgeführt:

"In Beantwortung Ihres Schreibens vom 29.11.2016 teilen wir Ihnen folgendes mit:

1. Vergleichbarkeit

Der Wechsel von Tochter nach Absolvierung der HS Ort2 ins BORG

Ort1 fand im Herbst 2012 statt. Vor dem oben beschriebenen Wechsel war die Entscheidung zu treffen, in welche weiterführende und berufsbildende Schule sie gehen wird. Das im Schreiben vom 29.11.2016 angeführte Gymnasium bzw. Realgymnasium in Ort5 schied dabei sehr rasch aus der engeren Wahl aus bzw stand dabei nicht zur Auswahl, weil in Ort5 kein BORG angeboten wird und die Schwerpunkte nicht den Neigungen und dem Berufswunsch von Tochter To entsprachen. Anzumerken ist dabei noch, dass grundsätzlich zwar ein Wechsel von einer Hauptschule ins (Real)gymnasium Ort5 möglich ist, ein solcher aber nach Auskunft des Gymnasiums Ort5 nur in sehr seltenen Fällen vorgenommen wird. Der Besuch des Gymnasiums in Ort5 beginnt üblicherweise bereits nach der Volksschule. Dort wird dann bereits in der Unterstufe (in der 2. Klasse, da Beginn mit der 3. Klasse) die Entscheidung getroffen, ob der Realzweig (Realgymnasium) besucht wird oder das normale Gymnasium. Die beiden ersten Klassen der Unterstufe sind gleich, ab der 3. Klasse kommen bestimmte Gegenstände dazu (Spanisch, Werken, Werkstätte) bzw. werden andere Gegenstände (Mathematik) verstärkt bearbeitet. Beim Besuch einer Hauptschule werden diese Inhalte und Gegenstände nicht in dieser Form und Intensität unterrichtet, daher war bzw ist ein Wechsel nur sehr schwer möglich und in der Praxis findet ein solcher daher nicht statt.

Zum besseren Verständnis werden die beiden BORGs mit ihren Schwerpunkten hier aufgelistet. Dabei sind gravierende Unterschiede bemerkbar, was zeigt, dass die Ausbildung nicht vergleichbar ist. Tochter To hat sich auch deswegen für den Kommunikationszweig entschieden, wobei hier angemerkt wird, dass es nur dieses BORG in ganz Oberösterreich gibt. In Mistelbach, Niederösterreich, ist ein vergleichbares mit ebenfalls Schwerpunkt Spezialzweig.

Herr NN hat seiner Tochter die freie Entscheidung überlassen welches BORG ihr am ehesten zusagen würde bzw zugesagt hatte - derartiges ist wohl generell von vernünftigen Eltern zu erwarten. Dabei fiel die gemeinsame Entscheidung ganz klar und eindeutig für den Kommunikationszweig und für das BORG Ort1. Eine wie im (Real)Gymnasium Ort5 angebotene naturwissenschaftliche oder auch musische Förderung ist dabei nicht in Frage gekommen.

Darstellung der Unterschiede:

Gymnasium Ort5: ein vielfältiges und buntes Angebot an Fächern und fächerübergreifenden Projekten, eine fundierte sprachliche Bildung in der Muttersprache und in den Fremdsprachen, eine naturwissenschaftliche Talentförderung (z.B. Mathematik-, Physik- und Chemieolympiaden), eine besondere musiche Förderung (z.B. Schulchöre), einen Zugang zur Welt der Literatur und Kunst (z.B. Bibliothek), ein hohes Niveau an sportlicher Förderung (z.B. Faustball), eine praktisch orientierte Medienerziehung durch unser Schulradio (u.a. Teilnahme an diversen Festivals

BORG Ort1 (Spezialzweig): Zwischenmenschliche Spezialzweig: Gesprächsführung, Konfliktlösung, Mediation, Gruppenverhalten, Teamprozesse, interkulturelles Lernen; Spezialzweig als Sprache: verstärkter Unterricht in der Muttersprache, Rhetorik, Spezialzweig und Medienkunde, Argumentationstechniken, Literatur und Lesen; Spezialzweig als "Sprachen": 3 Fremdsprachen: Englisch, Französisch /

Latein, Wahlpflichtfach (Spanisch/Italienisch/Tschechisch...) Spezialzweig als Informationsaustausch mit Hilfe von Informationstechnologie: Informationsmanagement, Selektion von Informationen, e-Learning, multimediale Präsentation; „soziale“ Spezialzweig: verpflichtendes Sozialpraktikum

Begleitend zum Unterricht erstellt jeder Schüler ein Portfolio, mit dem er die speziellen Fähigkeiten und Fertigkeiten, die er am BORG für Spezialzweig im Gegensatz zu anderen Schülern erworben hat, bei allfälligen Bewerbungen dokumentieren kann.

Da die Ausbildung im BORG in Ort1 schon sehr konkret in die Richtung Spezialzweig und Informationstechnologie abzielt, besteht bereits eine entsprechende Ausbildung und Ausrichtung, sodass damit eine gewisse Berufsqualifikation erreicht wird. Eine solche Ausbildung ergibt sich beim Besuch des Gymnasiums in Ort5 nicht.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass jede dieser Schulen ihre eigene Ausrichtung hat und daher aufgrund der Interessen und der Ziele der Jugendlichen nur bestimmte Schulen tatsächlich in Frage kommen, und andere Schulen daher ausscheiden und nicht in Frage kommen. Im vorliegenden Fall fiel die Wahl auf das BORG in Ort1, weil diese die oben dargestellten Schwerpunkte aufweist. Diese Schwerpunkte entsprachen den Neigungen und Zielen von Tochter To und auch der Ausbildungswunsch ging in exakt diese Richtung, daher fiel die Entscheidung auf diese Schule. In keiner anderen Schule (v.a. nicht im Gymnasium in Ort5) wäre die Ausbildung in dieser Form und Qualität möglich gewesen. Zu dem Umstand, dass diese Schule einzigartig im gesamten Bereich bzw. in OÖ ist, wurde bereits in der eingereichten Begründung zum Vorlageantrag im Juni 2014 Stellung genommen und ausführlich beschrieben. Bereits zum Zeitpunkt der Entscheidung für das BORG in Ort1 war klar, dass der Schulweg und die Erreichbarkeit mit Schwierigkeiten verbunden sein würde und dass auf die gesamte Familie Fahrten zur und von der Schule und damit verbundene Zusatzkosten zukommen würden. Für Herrn NN und auch für seine Tochter ist es nicht nachvollziehbar, dass ein Institut bzw eine Behörde wie das Finanzamt ein "Mitspracherecht" bei der Auswahl der Schule hat (sozusagen: wenn du nicht in diese Schule gehst, dann bekommst du auch keine steuerliche Förderung, auch wenn durch die täglichen Fahrten zur tatsächlich besuchten Schule erhöhte Kosten entstehen). Das ist kein annehmbares und verständliches Ergebnis.

Am Ende möchten wir noch anmerken, dass Tochter To das BORG in Ort1 seit 2012 mit großem Erfolg besucht und sie die Ausbildung im Sommer 2016 mit der Matura abgeschlossen hat. Danach strebt sie das Studium Journalismus und Publizistik an der Universität in Wien, dieses ist vor allem durch den Besuch und den erfolgreichen Abschluss des BORG in Ort1 möglich, weil bereits dort die Schwerpunkte Spezialzweig und Rhetorik unterrichtet wurden.

## 2. Zumutbarkeit

Nach dem Anspruchsprüfungsverlauf für die Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung durch eine auswärtige Berufsausbildung und den Einzugsbereich des Wohnortes innerhalb einer Entfernung von 80 km ist vor allem die V0 624/1995, insbesondere § 2 dieser V0 und desweiteren die V0 1993/605 zu beachten:

Ist die Wohnortgemeinde nicht im Einzugsbereich des Ausbildungsortes gelegen und somit nicht in der VO 1993/605 genannt (was hier eindeutig und unstrittig der Fall ist! - siehe § 12 der VO 1993/605 welcher den Studienort Ort1 betrifft), so ist von einer unzumutbaren Fahrzeit auszugehen - das wäre somit jenes Ergebnis, welches wir für richtig und zutreffend erachten und aufgrund welches der in der Erklärung beantragte steuerliche Pauschalbetrag zustehen würde. Hier möchten wir erwähnen, dass wir mehrere vergleichbare Fälle kennen, bei denen die außergewöhnliche Belastung durch den Besuch des BORG in Ort1 durch das FA anerkannt wird. Aber das ist offenbar nicht jenes Ergebnis, welches dem FA speziell im hier vorliegenden Fall gefällt (aus welchen Gründen auch immer). Also reklamiert auch das FA quasi die Möglichkeit für sich, durch ein entsprechendes Ermittlungsverfahren festzustellen, dass ungeachtet der Nichtnennung eine Erreichbarkeit mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde gegeben sei.

Ein solche Berechtigung bzw. Möglichkeit findet sich jedoch in der VO 624/1995 nicht! Dort wird - in § 2 Abs 2, wo es um die Zumutbarkeitsvermutung aufgrund der Nennung in der VO geht - nur von der Möglichkeit gesprochen, die Fahrzeit von mehr als einer Stunde und somit die Unzumutbarkeit nachzuweisen. Der gegenteilige Nachweis der Zumutbarkeit und welcher vom FA in der BVE vorgebracht wurde, wird dort nicht genannt. Aus diesem Grund erübrigert sich die Frage, ob Fahrten an den Ausbildungsort in weniger oder mehr als einer Stunde möglich sind.

Ungeachtet dessen, ob ein solcher Nachweis durch die Behörde überhaupt möglich ist (wie gezeigt ist er nicht vorgesehen und daher unzulässig), wird bezweifelt, dass bei bzw. vor Bescheiderlassung im April 2014 tatsächlich ein solches Ermittlungsverfahren stattgefunden hat, welches zu dem Ergebnis kam, dass die Fahrzeit jeweils weniger als eine Stunde betrage. In dem angefochtenen Bescheid findet sich kein Hinweis auf ein solches Ermittlungsverfahren. Das Telefonat der Behörde mit dem Stpfl. welches am Tag der Bescheiderlassung stattfand, hatte vor allem das Thema der Nicht-Unterbringung im Internat (vgl. § 2 Abs. 3 der VO) zum Inhalt, aber nicht ein derartiges Ermittlungsverfahren und dessen Ergebnis. - somit ist davon auszugehen, dass es zu diesem Zeitpunkt keine Ermittlungen in diese Richtung und daher kein entsprechendes Ermittlungsergebnis gegeben hat.

Hier drängt sich daher die Vermutung auf, dass erst nachträglich - für die Beschwerdevorentscheidung - solche Untersuchungen und Ermittlungen vorgenommen wurden, denn erst dort wird auf diese Themen näher eingegangen. Dies wäre jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen unzulässig, weil derartige unterlassene Ermittlungen nicht nachgeholt werden können und der Bescheid (zusätzlich) aus diesem Grund rechtswidrig ist. Das FA möchte von der grundsätzlichen Vermutung der Unzumutbarkeit aufgrund der VO (insb. § 2 Abs 2 der VO) abgehen und die Zumutbarkeit nachweisen. Wie gezeigt, ist jedoch genau dieser Nachweis in der VO nicht vorgesehen. Ein solcher Nachweis wird auch in keinem Kommentar zur ESt oder den Steuerrichtlinien genannt. Er wäre demnach unzulässig und kann nicht als Basis für eine Entscheidung herangezogen werden. Auch wenn bereits hier feststeht, dass die Schule in Ort1 nach den oben beschriebenen einschlägigen Bestimmungen nicht im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, möchten wir

noch wie aufgefordert Stellung nehmen: Der Wohnort des Stpf und seiner Tochter als Schülerin des BORG Ort1 liegt in S 99, PLZ Ort2. Die vom FA übermittelten öffentlichen Verkehrsverbindungen beginnen bzw. enden jeweils beim Gemeindeamt Ort2, welches ca 2 km vom Wohnsitz entfernt ist. Weiters liegt das Gemeindeamt Ort2 in entgegengesetzter Richtung der Strecke nach Ort1, was somit eine unnötige und zusätzliche Wegstrecke bedeuten würde.

Der Unterrichtsbeginn am BORG ist wie bereits bekannt grundsätzlich um 7.55 Uhr (fallweise bzw. des öfteren auch zu anderen, späteren Zeiten). Somit sind in der Praxis nur solche Verbindungen von Belang, die auch tatsächlich genutzt werden können; dabei ist der Unterrichtsbeginn als Fixpunkt zu nehmen. Die erste der übermittelten Verbindungen von Ort2 (Gemeindeamt) nach Ort1 zeigt eine Ankunft um 6.48 Uhr, also rund eine ganze Stunde vor Unterrichtsbeginn. Abgesehen davon, dass um diese Zeit die Schule noch nicht geöffnet ist und somit die Wartezeit im Freien zu überbrücken wäre, so ist zusätzlich auch noch zu berücksichtigen, dass eine derart lange Wartezeit nach vernünftiger Beurteilung niemand in Kauf nimmt. Weiters bedingt diese Verbindung eine Abfahrt in Ort2 bereits um 6.12 Uhr. Um vom Wohnort S nach Ort2 zu gelangen, wäre entweder eine Fahrt mit den Eltern oder ein Fußmarsch von rd. 25 - 30 min nötig, was ein tägliches Weggehen vom Familienwohnsitz um ca. 5.40 Uhr und ein Aufstehen um bzw. vor 5.00 Uhr früh bedeuten würde.

Die Zeitspanne vom Aufstehen bis zum Beginn des Unterrichts würde in diesem Fall rund 3 Stunden in Anspruch nehmen und ein Aufstehen um ca. 5.00 Uhr bedeuten. Unter diesen Gesichtspunkten ist nach menschlichem und vernünftigen Ermessen diese Verbindung jedenfalls als unzumutbar zu bezeichnen.

In diesem Sinne sind die VwGH-Entscheidungen vom 22.9.2000, 98/15/0043 und vom 24.2.2000, 96/15/0187 relevant, wonach ebenfalls die gesamte Fahrzeit inkl. Wartezeiten vor und nach Beginn bzw. Ende des Unterrichts zu berücksichtigen ist.

Auch der relativ neue und somit aktuelle Pendlerrechner des BMF (welchen es seit 2013 bzw. 2014 gibt) bescheinigt dies. Der Pendlerrechner beschäftigt sich ganz ähnlich wie die V0 zu ä 34 EStG mit der Zumutbarkeit der Zurücklegung von bestimmten Strecken mit öffentlichen Verkehrsmitteln innerhalb einer angemessenen und zumutbaren Zeit. Der Pendlerrechner ist dabei ein technisch relativ ausgereiftes Instrument, welches die im Internet zur Verfügung stehenden Informationen und Streckenverbindungen nutzt. Somit wird die bei solchen Fragen oft mühsame Suche von Verkehrsverbindungen und die Verknüpfung mit der steuerlichen Zumutbarkeit technisch gelöst und damit ein rasches und zuverlässiges Ergebnis erzielt.

Laut Pendlerrechner ergibt sich eine Fahrzeit von rund 2 Stunden pro Strecke. Somit ist eine Zeit von 4 Stunden pro Tag für die Hin und Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmittel einzurechnen. Dabei ist die tatsächliche Ankunft des öffentlichen Verkehrsmittels in Ort1 zwischen 08:00 und 08:05 Uhr (je nach Verkehrslage), der Unterrichtsbeginn aber ist um 07:55 Uhr, sodass es dadurch häufig zu einem Zuspätkommen und zu Schwierigkeiten und Problemen kommen würde. Derartiges kann keinesfalls im Sinn des Betrachters liegen und darf für die Entscheidung keinesfalls in Kauf genommen werden.

Da im Steuerrecht oft die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist, kann das objektive Ergebnis des Pendlerrechners auch auf die hier bei diesem Fall zu beurteilende Frage übertragen werden und kann somit uA als weiterer und zusätzlicher Maßstab für die Beantwortung der Frage dienen. Für die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung durch die auswärtige Berufsausbildung der Tochter sind vor allem folgende Regelungen relevant:

§ 34 Abs 8 EStG regelt die auswärtige Berufsausbildung und die diesbezügliche außergewöhnliche Belastung. In der V0, welche zu § 34 Abs 8 EStG erlassen wurde, wird die außergewöhnliche Belastung der auswärtigen Berufsausbildung und die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt näher beschrieben; § 2 dieser V0 beschäftigt sich mit Ausbildungsstätten, welche innerhalb einer Entfernung von 80 km vom Wohnort liegen (was hier der Fall ist)

Abs 1 von § 2 gibt vor, dass bei Fahrzeiten von mehr als je einer Stunde die Ausbildungsstätte als nicht innerhalb (somit außerhalb) des Einzugsbereichs des Wohnortes liegt und somit die tägliche Hin- und Rückfahrt nicht zumutbar ist

Der folgende Abs 2 in § 2 regelt, dass bestimmte Ausbildungsstätten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelten, in Abs 2 wird diesbezüglich auf § 26 Abs 3 StudienförderungsG 1992 und auf diedazu erlassenen V0 (welche verschiedene Gemeinden im Einzugsbereich von bestimmten Studienorten nennen) verwiesen. Weiters wird dann noch die Möglichkeit des Gegenbeweises eingeräumt, wonach trotz Nennung in einer V0 die tägliche Fahrt aufgrund des Überschreitens der Fahrzeit von je einer Stunde als nicht mehr zumutbar gilt.

§ 26 Abs 3 StudienförderungsG 1992 sagt dezidiert aus: von welchen Gemeinden die Hin- und Rückfahrt zum Studienort zumutbar ist, wird in einer V0 festgelegt - somit bildet diese V0 die tragende und einzige Basis für die Anwendung und Entscheidung über die Zumutbarkeit. Diese Verordnung wurde mit V0 1993/605 erlassen: in § 12 der V0 wird Ort2 in Zusammenhang mit dem Studienort Ort1 nicht genannt.

Auf Basis der gesetzlichen Regelung und der diesbezüglichen V0 ist davon auszugehen, dass Ort2 nicht innerhalb des Einzugsbereichs des Studienortes Ort1 liegt, weil die tägliche Hin- und Rückfahrt nicht zumutbar ist. Die Prüfung nach § 2 Abs 2 der V0 1995/624 ergibt ein eindeutiges und definitives Ergebnis: da Ort2 in den diesbezüglichen V0 nicht genannt ist, liegt der Wohnort in der Gemeinde Ort2 nicht innerhalb (somit außerhalb) des Einzugsbereiches des Studienortes Ort1.

Die einzige Möglichkeit, von den Vermutungen der V0 und den diesbezüglichen Zuordnungen abzuweichen, ist nach § 2 Abs 2 der V0 1995/624 die Möglichkeit des Nachweises, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit mehr als je 1 Stunde beträgt. In diesem Fall - bei gelungenem Nachweis - gilt die tägliche Fahrt an den Studienort trotz Nennung in einer V0 (es wird also dezidiert auf die Nennung in der V0 und die dadurch festgelegte grundsätzliche Zumutbarkeitsvermutung Bezug genommen) als nicht zumutbar. Somit kann die anfängliche und verordnungsgetreue Vermutung der Zumutbarkeit der täglichen Fahrt widerlegt werden und die Unzumutbarkeit entgegen der

ursprünglichen Zumutbarkeitsvermutung nachgewiesen werden. Da die Gemeinde Ort2 nicht in der V0 genannt ist (und somit als nicht innerhalb des Einzugsbereiches liegend gilt), ist ein solcher Nachweis hier nicht erforderlich. Abschließend und zusammenfassend möchten wir noch erwähnen:

Die Ermittlung der Unzumutbarkeit kann entweder vereinfachend und pauschal (und somit nicht ganz exakt) nach den Bestimmungen der einschlägigen V0 gemacht werden, oder ganz exakt (zB anhand des Pendlerrechners oder lt. bisheriger und obiger Beschreibung). Beide Methoden kommen zu einem bestimmten (in diesem Fall gleichen) Ergebnis der Unzumutbarkeit.

Eine vereinfachte und pauschale Ermittlung anhand der V0 führt dabei naturgemäß zu Unschärfen und Grenzfällen, aber dieses kleine und vom Ergebnis her unbeachtliche Manko haben eben solche Vereinfachungs- und Pauschalierungsregelungen.

Der vom FA gewählte bzw. als Begründung erst in der BVE angeführte "Mittelweg" bzw. „Regelungs-Slalom“ bei dieser Ermittlung - quasi „nicht pauschal“ wie es § 2 Abs 2 der V0 vorgibt, sondern doch „etwas genauer“ mittels reklamierter Umkehr der Gegenbeweismöglichkeit gegen die Unzumutbarkeitsvermutung, aber doch wiederum "nicht ganz exakt" entsprechend der V0 und dem StudienförderungsG, wonach nur die Wohnsitzgemeinde und der Studienort, aber keine Wegstrecken in der Wohnsitzgemeinde und im Studienort und keinerlei (hier teils erhebliche!) Wartezeiten vor und nach dem Unterricht berücksichtigt werden - ist uA unrichtig und würde zu einem falschen Ergebnis führen. Gegen eine solche Vorgangsweise bestehen auch verfassungsrechtliche Bedenken

soweit die V0 steuerverschärfend und in Abweichung von der Rspr des VwGH ist - zB hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von Wartezeiten (vgl. Baldauf in Jakom, Tz 79 zu § 34 EStG).

### 3. Zustellvollmacht

Es besteht keine Zustellvollmacht für den steuerlichen Vertreter; Zustellungen sind daher künftig direkt an den Steuerpflichtigen vorzunehmen. Dennoch ist der steuerliche Vertreter über die Sachlage informiert und wird im weiteren Verfahren als Vertreter dabei sein."

Der Vorhalt und die Vorhaltsbeantwortung wurden am 12. Jänner 2017 der Amtspartei zur Stellungnahme und zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Mit **Schreiben vom 16. Jänner 2017** führte die Amtspartei aus: "Wenn auch die Gemeinde Ort2 in der Verordnung über Studienorte, BGBI 1993/605 nicht genannt ist, kann nach Ansicht des Finanzamtes eine ao. Belastung wegen auswärtiger Berufsausbildung der Tochter nicht anerkannt werden. Unstrittig ist, dass sich der Wohnort der Schülerin innerhalb der in der Verordnung Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI 1995/624 angeführten 80 km-Entfernung (Einzugsbereich) befindet (kürzeste Strecke ca. 25 km).

Zusammenfassende Begründung aus Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) des UFSG vom 01.08.2012, RV/0493-G/10: Verfahrensgegenständlich war strittig, ob der Ort der Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes lag. Nach § 2

Abs. 1 der zuletzt genannten Verordnung gelten Ausbildungsstätten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114). Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 anzuwenden. Diese Bestimmung stellt nur auf die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort ab. Nicht zu berücksichtigen sind somit individuelle Wartezeiten vor oder nach Antritt der Fahrten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder Studienort (VwGH 8.7.2009, 2007/15/0306).

Das günstige öffentliche Verkehrsmittel zwischen dem Studienort und dem Wohnort ist die schnellstmögliche Verbindung zwischen den Orten. Nach der zuletzt genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich beim günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung, BGBI. Nr. 624/1995, um ein solches, welches während des Tages Verkehrsverbindungen (mit einer Fahrtzeit von höchstens einer Stunde) sicherstellt.

Es ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu prüfen, ob das öffentliche Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde überhaupt verwendet werden kann, sofern tagsüber allgemein entsprechende Verkehrsverbindungen bestehen. Für das günstigste Verkehrsmittel ist es nach diesen Grundsätzen ausreichend, wenn ein Verkehrsmittel existiert, das die Strecke zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Bei diesem Verkehrsmittel muss es sich nicht um das zweckmäßigerweise benutzte Verkehrsmittel handeln. Es ist auch auf die örtlichen Verkehrsbedingungen nicht Bedacht zu nehmen, sodass Wartezeiten, Fußwege und Fahrten im Heimatort und im Studienort nicht einzurechnen sind (vgl. VwGH 16.6.1986, 85/12/0247).

Auszug aus Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) des UFSK vom 09.03.2007, RV/0323-K/06:

§ 2 Abs. 1 der VO stellt nicht auf die Entfernung zwischen "Wohnung" bzw. "Ausbildungsstätte", sondern auf jene zwischen "Wohnort" bzw. "Ausbildungsort" ab, die zudem mit dem "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" zwischen diesen beiden Gemeinden zurückzulegen ist. Für die Berücksichtigung von Fahr- bzw. Wegzeiten am Wohnort von *der* Wohnung zur Einstiegsstelle in *der* selben Gemeinde bzw. am Ausbildungsort von und zur Schule bleibt somit kein Raum. Maßgeblich wird die Fahrzeit zwischen jenen Punkten *der* jeweiligen Gemeinden sein, *an* denen üblicherweise die Fahrt zwischen den jeweiligen Gemeinden angetreten bzw. beendet werden wird. Dem Wortlaut *der* VO ist auch nicht zu entnehmen, dass bei *der* Berechnung *der* Fahrzeit Wartezeiten vor *Beginn* bzw. nach Beendigung des Unterrichts zu berücksichtigen wären. Dafür spricht auch ua. § 26 Abs. 3 StudFG 1992, in dem in *der* VO BGBI. Nr. 624/1995 idG, verwiesen wird; danach wird für bestimmte Orte die Zumutbarkeit *der* täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt. Auf individuelle Unterrichtszeiten wird nicht Rücksicht genommen.

Auszug aus Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) des UFSW vom 31.01.2012,  
RV/3555-W/10

Nach der Entscheidungspraxis des UFS bieten Schulen mit gleicher gesetzlicher Schulartbezeichnung nach dem SchOG (zB ein öffentliches Realgymnasium und eine als Realgymnasium geführte Privatschule) grundsätzlich eine im Wesentlichen vergleichbare Ausbildung (vgl. UFS 12. 1. 2005, RV/1430-W/04). Unmaßgebend ist, ob innerhalb der Schulart ein spezieller Unterrichtsschwerpunkt gesetzt wird (vgl. UFS 23. 10. 2007, RV/0822-L/06, zu Gymnasium "nach dem Grundsatz des Marchtaler Plans", UFS 27. 1. 2010, RV/0997-G/09 zu HIB Graz-Liebenau mit Schwerpunkt Bewegung und Sport oder UFS 19. 3. 2010, RV/0418-G/08, zu BORG mit Schwerpunkt Instrumentalunterricht).

Demzufolge werden etwa allgemeinbildende höhere Schulen (§ 36 SchOG; Gymnasium, Realgymnasium, Wirtschaftskundliches Realgymnasium, Oberstufenrealgymnasium) als gleichwertig anzusehen sein, da es diesen gemeinsam ist, die Aufgabe, den Schülern eine umfassende und vertiefte Allgemeinbildung zu vermitteln und sie zugleich zur Universitätsreife zu führen (§ 34 SchOG), zu haben, während hingegen bei den berufsbildenden höheren Schulen (§ 67 SchOG, Höhere technische und gewerbliche Lehranstalten, Handelsakademien, Höhere Lehranstalten für wirtschaftliche Berufe) die Aufgaben der einzelnen Schularten - neben der Universitätsreife höhere allgemeine und fachliche Bildung, die zur Ausübung eines gehobenen Berufs auf technischem, gewerblichem, kunstgewerblichem, kaufmännischen, hauswirtschaftlichen und sonstigen wirtschaftlichem Gebiet befähigt - deutlich differenzieren und etwa ein Wechsel von einer HAK zu einer HTL wesentlich aufwendiger als ein solcher zwischen Gymnasium und Realgymnasium ist (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 63 m. w. N.).

siehe auch: Rz 881 und 883 LSt-Richtlinien:

881

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes , BGBl. Nr. 624/1995 idgF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 , BGBl. Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist (BGBl. Nr. 604/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2004; BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II Nr. 249/2016; BGBl. Nr. 608/1993 idF BGBl. II Nr. 296/2001 und BGBl. Nr. 609/1993 idF BGBl. II Nr. 26/1998; die Verordnungstexte sind abrufbar unter <http://www.ris.bka.gv.at> unter "Bundesgesetzblätter"). Diese Regelung ist im Übrigen nicht nur auf Studenten bzw. universitäre Einrichtungen beschränkt, sondern gilt in gleicher Weise auch für Schüler und Lehrlinge.

Sowohl nach der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, als auch nach den Verordnungen zu § 26 Abs. 3

Studienförderungsgesetz 1992 ist der Nachweis zulässig, dass trotz Nennung in einer Verordnung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 die Fahrzeit länger als eine Stunde beträgt.

Ist der jeweilige Ort bzw. die jeweilige Gemeinde in diesen Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 nicht ausdrücklich angeführt, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idGf, dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt.

883

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes , BGBl. Nr. 624/1995 idGf, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, B 437/86 ). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247 ). Für Gemeinden im Bundesland Steiermark gelten gemäß § 36 der Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 (BGBl. II Nr. 249/2016) die Gemeindegrenzen, die vor Inkrafttreten des Steiermärkischen Gemeindestrukturreformgesetzes - StGsrG , LGBl. Nr. 31/2014 (Stichtag: 31.12.2014) gegolten haben (dies gilt für Anträge auf Studienbeihilfe im Sommersemester 2015 und für die Studienjahre 2015/16 und 2016/17). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

siehe 3. Absatz der Antwort des steuerlichen Vertreters zu Ihrer Anfrage:

Der Beschwerdeführer hat seiner Tochter die freie Entscheidung zur Auswahl der Schule überlassen. Es ist nach Meinung des Finanzamtes nicht der Wunsch eines Kindes, eine bestimmte Schule zu besuchen, für die steuerliche Berücksichtigung der

entsprechenden Aufwendungen maßgebend, sondern es ist darauf abzustellen, ob eine gleichwertige Ausbildung vorliegt (siehe dazu oa. Auszug aus Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) des UFSW vom 31.01.2012, RV/3555-W/10). Das Finanzamt stellt abschließend den Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

## ÜBER DIE BESCHWERDE WURDE ERWOGEN

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in online-Fahrpläne, durch Einsicht in die Homepage des BM für Bildung, durch Einsicht in die Hompepages des Gymnasiums Ort5 und des BORG Ort1 und durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Akten.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das 2013 Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter To (geboren Geb.Dat) als außergewöhnliche Belastung. Unstrittig ist, dass sich der Familienwohnsitz des Bf in PLZ Ort2, S 99 befindet. Tochter To besucht seit Herbst 2012 das Bundesoberstufenrealgymnasium (BORG) in Ort1. Dabei wohnt die Tochter am Familienwohnsitz und nicht in einem Internat am Schulort. Im angefochtenen Bescheid wurde von der Abgabenbehörde die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt. Begründet wurde dies damit, dass sich der Ausbildungsbereich der Tochter innerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes befindet.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

"(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt."

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001 lautet:

"Zu § 34 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:

§ 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2. (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.

§ 4. Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. § 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden."

§ 26 Studienförderungsgesetz 1992 BGBl. Nr. 305 i. d. F. BGBl. I Nr. 46/2007 lautet:

"Allgemeine Höchststudienbeihilfe

§ 26. (1) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 424 Euro (jährlich 5.088 Euro), soweit im Folgenden nichts Anderes festgelegt ist.

(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 606 Euro (jährlich 7.272 Euro) für

1. Vollwaisen,

2. verheiratete Studierende,

3. Studierende, die zur Pflege und Erziehung mindestens eines Kindes gesetzlich verpflichtet sind, und

4. für Studierende, die aus Studiengründen einen Wohnsitz im Gemeindegebiet des Studienortes haben, weil der Wohnsitz der Eltern vom Studienort so weit entfernt ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar ist; leben die Eltern nicht im

gemeinsamen Haushalt, so ist der Wohnsitz jenes Elternteiles maßgebend, mit dem der Studierende zuletzt im gemeinsamen Haushalt gelebt hat. Dies gilt nicht für Studierende von Fernstudien.

(3) Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar.

(4) Der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen durch Verordnung jene Gemeinden zu bezeichnen, die wegen ihrer verkehrsgünstigen Lage zum Studienort diesem gleichgesetzt werden können."

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig, ob der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht.

Diesbezüglich war zu überprüfen:

### **1) Vergleichbare Ausbildungsmöglichkeit in Wohnortnähe**

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 stellt auf das Fehlen einer entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes ab (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 26. Juni 2013, 2012/13/0076). Bei Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" ist auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen (Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2003/15/0058).

Unter "Einzugsbereich des Wohnortes" iSd § 34 ist jener Bereich zu verstehen, in dem die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Ausbildungsort zeitlich als noch zumutbar anzusehen ist (vgl VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 14. 9. 1994, 91/13/0229 -siehe auch Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, Novelle mit BGBl. II Nr. 449/2001).

Der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 steht nicht allein auf Grund der Berufsausbildung des Kindes außerhalb des Wohnortes zu. Es müssen durch die auswärtige Berufsausbildung auch Aufwendungen entstehen; diese sind allerdings nicht im Einzelnen nachzuweisen. Der Pauschbetrag steht auch bei täglichem Pendeln ohne Aufwendungen für ein auswärtiges Quartier zu (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 55).

Unter dem Begriff "Berufsausbildung" sind alle Arten schulischer, universitärer oder kursmäßiger Ausbildung zu zählen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird. Der spätere Beruf muss noch nicht konkret feststehen; auch der Besuch allgemeinbildender Schulen (zB Gymnasium) vermittelt - als Voraussetzung für eine spätere Berufsausbildung im engeren Sinn - den Pauschbetrag.

Der Berufsausbildung dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sind (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 58, aM Quantschnigg/Schuch, ESt HB, § 34 Tz 30).

Zu prüfen war, ob eine Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes dem Grunde nach geboten ist.

Der § 3 des Schulorganisationsgesetzes bietet eine grundsätzliche Gliederung der österreichischen Schulen. Die besonderen Bestimmungen über die Schulorganisation finden sich im II. Hauptstück und in dessen Abschnitt II die Regelungen zu den allgemeinbildenden höheren Schulen.

Der § 36 des Schulorganisationsgesetzes nennt als Formen der allgemeinbildenden höheren Schulen:

Das Gymnasium, das Realgymnasium, das wirtschaftskundliche Realgymnasium als Schulen mit Unter- und Oberstufe sowie das Oberstufenrealgymnasium nur mit Oberstufe.

Eine allgemeinbildende höhere Schule unter Berücksichtigung der musischen oder der sportlichen Ausbildung ist gemäß § 37 Abs. 1 Z. 3 des Schulorganisationsgesetzes eine Sonderform der allgemeinbildenden höheren Schulen.

Nach § 37 Abs. 5 des Schulorganisationsgesetzes können allgemeinbildende höhere Schulen oder einzelne ihrer Klassen unter Berücksichtigung der musischen oder der sportlichen Ausbildung als Sonderformen geführt werden. Der Ausbildungsgang umfasst dieselbe Anzahl von Schulstunden wie die entsprechenden im § 36 genannten Formen, sofern nicht eine Verlängerung zur Erreichung des angestrebten Bildungsziels erforderlich ist.

Die Lehrpläne der Sonderformen haben sich gemäß § 39 Abs. 4 des Schulorganisationsgesetzes unter Bedachtnahme auf die besonderen Aufgaben dieser Schulen im Wesentlichen nach den Lehrplänen der entsprechenden im § 36 genannten Formen zu richten, wobei das Angebot von Wahlpflichtfächern (Abs. 1 Z. 3) entfallen kann; bei Entfall von Wahlpflichtgegenständen können entsprechende Freigeegenstände geführt werden.

Welche Ausbildung einem Kind zusteht, bestimmt sich nicht nach der beruflichen und gesellschaftlichen Stellung der Eltern. Soweit die Rechtsprechung deren unterhaltsrechtlich relevanten Lebensverhältnisse auch durch Tatbestände wie Herkunft, Schulausbildung und Berufsausbildung, berufliche und soziale Stellung umschreibt, stehen diese immer in einem unlösbar Konnex mit der durch einzelne solcher Umstände bedingten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (OGH 26.2.1997, 7 Ob 7/97v).

Freilich führt nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, zu im Rahmen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 abzugsfähigen Kosten für die Eltern, weil es durchaus üblich ist, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden

Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltpflicht freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11. 5. 1993, 90/14/0105).

Es ist somit auch für die Anerkennung der nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zwangspauschalierten (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 96/13/0109) Kosten für eine Ausbildung außerhalb des Wohnortes lediglich erforderlich, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung auch im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist (vgl VwGH 25. 9. 2002, 98/13/0167, betreffend Auslandsstudium).

Legt man diese Aussagen auf den konkreten Fall um, bedeutet dies:

Es ergibt sich aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, dass ein Gymnasium nicht nur in Ort1 sondern auch - im Nahebereich des Wohnortes – in Ort5 sowohl ein Gymnasium als auch ein Realgymnasium zur Verfügung standen.

Das BORG in Ort1 weist zwar einen Ausbildungsschwerpunkt „Spezialzweig“ auf. Diese Unterschiede sind jedoch nach Ansicht der Richterin nicht so gravierend, dass sie den "Vergleichbarkeitsstatus" aufheben würden. Sie sind noch vom Normzweck des § 34 Abs. 8 EStG 1988 umfasst:

In der Oberstufe des BORG Ort1 wird als zweite Fremdsprache Latein oder Französisch, in Ort5 Latein oder Spanisch angeboten.

Zudem wird in Ort1 in der 6. bis 8. Klasse je zwei Stunden Spezialzweig und Medienkunde angeboten, in der 6. und 7. Klasse je eine Stunde Rhetorik. In den Unterricht Bildnerische Erziehung ist der Bereich Visuelle Spezialzweig integriert.

Vergleicht man Ausbildungspläne sowie den Ausbildungsabschluss der Gymnasien in Ort1 und Ort5 (ein Vergleich ist durch Abfrage aus den jeweiligen Schultypen-Internet-Plattformen möglich), sieht man, dass beide Schulen zwar nicht "deckungsgleich" sind, aber "gleichwertig" (VwGH 22.12.04, 2003/15/0058 - Maßstab ist ein gleichartiger Ausbildungsabschluss und Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach).

"Entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" bedeutet daher nicht, dass die zu vergleichenden Schulen in jedem Detail (zB an Unterrichtsfächern (unabhängig davon, ob ein Pflicht- oder Wahlfach vorliegt) oder hinsichtlich der Ausbildungsschwerpunkte gleich sein müssen. Es genügt, wenn am Wohnort eine vergleichbare Schule mit gleichen Ausbildungszielen vorhanden ist (Doralt, EStG ,11.Lfg, § 34 Tz 76).

Die in der Beschwerde angeführten Unterschiede des BORG Ort1 sind nicht dazu geeignet, die wesentlichen Grundstrukturen der beiden Gymnasien als nicht mehr vergleichbar anzusehen.

Natürlich stellt ein Schwerpunkt, der den Begabungen der Schülerin entspricht, einen besonderen Anreiz dar, gerade diese Schule zu besuchen, hat aber für die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von Kosten aus dem Titel des § 34 Abs. 8 EStG 1988 (entsprechende Ausbildungsmöglichkeit) nichts zu tun.

Anders wäre es, wenn die Aufnahme am Gymnasium in Ort5 aus Kapazitätsgründen nicht möglich gewesen wäre und die Schülerin aus diesem Grund nach Ort1 hätte fahren müssen. Dies wurde aber vom Bf. nicht behauptet. Entgegen den Ausführungen des Bf. ist nach den Angaben auf der Homepage des BM für Bildung ([www.bmb.gv.at](http://www.bmb.gv.at)) ein Wechsel von der Hauptschule in die gymnasiale Oberstufe unter den selben Voraussetzungen wie ein Wechsel in ein BORG möglich. Auch die Matura ist in beiden Schulen gleich.

Es ist verständlich, dass der Vater das Beste für seine Tochter will und er daher bei der schulischen Ausbildung eine Schule gewählt hat, die ihren Vorstellungen nahe kommt. Es ist das Recht des Bfs., eine derartige Schulwahl zu treffen - nur kann die Allgemeinheit nicht verhalten werden, diese Wahl finanziell zu unterstützen, wenn vergleichbare - und von zahlreichen anderen Kindern in Anspruch genommene - Ausbildungseinrichtungen zur Verfügung stehen. Der Besuch eines anderen, vom Wohnort leichter erreichbaren Gymnasiums, nämlich jenes in Ort5, wäre durchaus zumutbar gewesen.

Zusammenfassend wird ausgeführt, dass trotz der Unterschiede noch von einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" iSd § 34 Abs. 8 EStG 1988 gesprochen werden kann. Eine steuerrechtlich erforderliche Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen lag daher nicht vor.

Schon aus diesen Gründen ist der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

## **2) Ergänzend wird aber noch auf den zweiten Punkt der Beschwerde, der Erreichbarkeit der Schule, eingegangen.**

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (in der Folge: VO-externe Berufsausbildung), BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes iSd § 34 Abs 8 EStG 1988.

Da die Ausbildungsstätte in Ort1 jedenfalls innerhalb dieser 80 km-Grenze liegt, ist dieser Tatbestand im vorliegenden Fall irrelevant.

Gemäß § 2 Abs 1 dieser Verordnung gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

Gemäß § 2 Abs 2 VO-externe Berufsausbildung gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen

werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

§ 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992 lautet:

"Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat die Bundesministerin oder der Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar.“

In der gemäß § 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992 erlassenen Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 idGf, sind in § 12 jene Gemeinden angeführt, bei denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Ort1 zeitlich noch zumutbar ist. Die Wohngemeinde Ort2 ist dort nicht genannt.

**Damit ist jedoch noch nicht der Nachweis der Unzumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt erbracht sondern lediglich festgestellt, dass keine Zumutbarkeitsvermutung nach § 2 Abs 2 VO-externe Berufsausbildung besteht (vgl. UFS 6.6.2012, RV/0124-K/10).**

Es ist daher zu prüfen, ob gemäß § 2 Abs 1 VO-externe Berufsausbildung aufgrund der Fahrzeit für die tägliche Hin- und Rückfahrt die Ausbildungsstätte als im Einzugsbereich der Wohngemeinde gelegen gilt. Nach der Rsp des Verwaltungsgerichtshofes sind dabei Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht einzurechnen (vgl VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114).

Auch die Lohnsteuerrichtlinien, die zwar für das Bundesfinanzgericht nicht bindend sind, aber als Auslegungsbehelf dienen, führen dazu in RZ 883 aus. "Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idGf, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder

Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, B 437/86). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. **Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort** (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247)"

Es sind nach der im Beschwerdezeitraum geltenden Rechtslage zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen außerhalb des Heimat- oder Studienortes regelmäßig anfallen, zu berücksichtigen, nicht aber die Zeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso nicht andere Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl Rz 883 LStR 2002; Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Einzelfälle "Auswärtige Berufsausbildung"; Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 11. 2007], § 34 Anm. 72m. w. N.).

Da die Verordnung - ebenso wie das StudienförderungsG 1992 - auf den Wohnort bzw den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw die Ausbildungsstätte abstellt (auch die Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 gehen von standardisierten Werten aus), ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen ("günstigsten") öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw beendet wird.

Somit ergeben sich nach der vom Bf. vorgelegten Verbindung folgende Fahrzeiten:

Ort5 E ab: 6:52

Ort5 Busterminal an: 7:03

Ort5 ab: 7:25

Ort1 an: 7:50

Es ergibt sich selbst mit Anrechnung der Wartezeit in Ort5 eine Fahrzeit von unter einer Stunde.

Zudem existiert lt. Fahrplanauskunft eine Busverbindung von Ort2 Gemeindeamt nach Ort1 Ortsmitte mit Fahrzeit von 6:12 bis 6:48. (ebenfalls incl. Umstieg in Ort5)

Für die Heimfahrt ergeben sich lt. Fahrplanauskunft mehrere Abfahrtmöglichkeiten mit Fahrtzeiten unter einer Stunde.

Der Pendlerrechner kann diese Nachweise nicht ersetzen, da er die tatsächliche Fahrzeit zwischen der Wohnung und der Schule ermittelt, dies entspricht aber wie oben dargestellt nicht der Rechtslage.

Im gegenständlichen Sachverhalt ist es nachvollziehbar und natürlich, dass die Tochter regelmäßig mit dem Privat-PKW zur Schule gebracht und geholt wird, zumal ja in der

Oberstufe des Gymnasiums ein nicht unbeträchtlicher Lernaufwand anfällt. Steuerlich ist dies jedoch unbeachtlich.

Aufwendungen für Fahrten zu schulischen Veranstaltungen nach Ort3 können in diesem Zusammenhang nicht berücksichtigt werden, da sie auch für Schüler, die ihren Wohnsitz in Ort1 haben, in beinahe gleichem Ausmaß anfallen.

Der Einwand des Bf., dass in einem gleich gelagerten Fall die beantragten Mehraufwendungen durch das Finanzamt berücksichtigt worden seien, ist unbeachtlich, weil niemand aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise einem Dritten gegenüber einen Anspruch auf vergleichbare Rechtswidrigkeit ableiten kann (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074; 30.1.1990, 89/14/0264).

Es wird in diesem Zusammenhang aber betont, dass mit der gegenständlichen Entscheidung keinerlei Wertung hinsichtlich der seitens des Bf. getroffenen Schulwahl verbunden ist. Es wird auch nicht in Abrede gestellt, dass die Ausbildung sowohl für die spätere Berufslaufbahn der Tochter als auch für seine sonstige Entwicklung von Vorteil sein mag. Dieser Umstand führt aber noch nicht zu einer steuerrechtlich erforderlichen Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen (vgl. VwGH 7.8.2001, 97/14/0068). Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltpflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (vgl. VwGH 11.5.1993, 90/14/0105 mit weiteren Nachweisen).

Auch aus diesem Grund kann der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

### **3) Begründungsmangel Erstbescheid**

Im vorliegenden Fall wird eingewendet, dass dem (Erst)Bescheid des Finanzamtes eine Begründung hinsichtlich der Fahrzeit fehlen würde.

Dazu ist auszuführen, dass nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können, und mit der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung und deren Begründung die Begründungsmängel des Erstbescheides als saniert gelten (vgl. Ritz, BAO, Tz 16 zu § 93). Die Beschwerdevorentscheidung der Amtspartei enthält eine ausführliche Begründung. Auch aus diesem Grund kann der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

Gesamthaft war die Beschwerde daher abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall waren Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung strittig, keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 16. Februar 2017