



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Sepp Zacek, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Folgende Berufungspunkte sind strittig: Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2003 u.a. den Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter C. für den Zeitraum 09 bis 12/2003 sowie die Kosten eines Seminars inkl. Skripten (lt. Berufung bezeichnet als „Schulgelder“ in Höhe von € 8.332,30) als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt); weiters wurden Behandlungsbeiträge an die BVA als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) geltend gemacht.

Das Finanzamt erließ im Zuge der Veranlagung einen Einkommensteuerbescheid wie folgt:

Die Ausgaben für die Berufsausbildung wurden nicht berücksichtigt; die Krankheitskosten lägen unter dem Selbstbehalt im Sinne des § 34 (4) EStG 1988, weshalb sie nicht berücksichtigt worden seien.

Die Kosten für die Ausbildung der Kinder seien mit dem Bezug der Familienbeihilfe und des damit ausbezahlten Kinderabsetzbetrages abgegolten (§ 34 Abs. 7 EStG). Da der Aus-

bildungsort im Einzugsbereich des Wohnsitzes der Tochter der Bw. liege, bestehe kein Anspruch auf den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung (Entfernung müsste über 80 km sein und eine tägliche Rückkehr nicht möglich sein).

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. Berufung mit folgender

Begründung:

Gem. Par 34 (8) EStG 1988 würden Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastungen gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe.

Der Wohnort seiner Tochter C. sei H., von wo sie täglich die V. in Ge. besuchen müsse. Die Akademie liege nicht im Einzugsbereich von H. Da die gesamte Verwaltung auf Grundlage der Gesetze zu vollziehen sei (Artikel 18 des B-VG "Legalitätsprinzip"), werde die Anerkennung des Pauschalbetrages von € 110,00 pro Monat beantragt.

Auf die Rechtsprechung des VwGH vom 14.9.1994, ZI. 91/13/0229 und auf ähnliche Judikate (z.B. VwGH vom 22.2.1995, ZI. 94/13/0271, 0272) wies der Bw. in diesem Zusammenhang hin.

Die Entfernung der Wohnung des Kindes C. in H. bis zum Bahnhof Wien-Nord betrage 65 km. Die Bahnfahrt dauere 1.05 Stunden. Dazu kämen die Benützung der Wiener öffentlichen Verkehrsmittel (jeweils über eine halbe Stunde) sowie Fußverbindungswege und Wartezeiten.

Gleichzeitig beantragte der Bw. wie bereits in seiner Einkommensteuererklärung, im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen die geltend gemachten Schulgelder und Krankheitskosten anzuerkennen (V. Schulgeld € 8.332,30 laut Beilagen zur Erklärung 2003).

Die Tochter habe in der Schulzeit keine Einkünfte gehabt. Dieser Berufszweig werde an öffentlichen Schulen nicht angeboten.

Im Zuge einer Beantwortung eines Vorhalts des unabhängigen Finanzsenates (UFS) führte der Bw. weiters aus: Es sei richtig, dass seine Tochter im Berufungsjahr 2003 am 18. Jänner das 19. Lebensjahr vollendet habe. Zu diesem Zeitpunkt sei sie noch in Ausbildung gewesen. Ende Jänner 2003 (eine Meldebestätigung des ZMR vom 27. Jänner 2003 wurde vom Bw. vorgelegt) habe sich C. entschlossen nach H. (Marktgemeinde im pol. Bezirk G.) zu übersiedeln, da sie dort den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen gesehen habe.

Nach der Unterstufe des Realgymnasiums habe seine Tochter C. die Höhere Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe - Ausbildungsschwerpunkt: Kultutouristik - besucht. Diese habe sie am

11. Juni 2003 erfolgreich mit der Reifeprüfung abgeschlossen. Bis zum Beginn der Ausbildung an der V. habe sie keine Berufspraxis gesammelt.

Die Ausbildung an der V. sei in der Regel von 9:00 - 15:15 Uhr mit ganz wenigen Ausnahmen (der Stundenplan wurde vom Bw. vorgelegt).

Durch ein Versehen sei im Schreiben vom 9. Mai 2005 der Ausbildungsort irrtümlich falsch mit Ge. angegeben worden. Der Veranstaltungsort der Ausbildung befindet sich in der VHS Ar. (Vorlesungen) und in der BeA., Da. (Kochpraxis), was ebenfalls einer Beilage zur Vorhaltsbeantwortung zu entnehmen sei.

Nach abgeschlossener Ausbildung als Ernährungstrainerin am 19.4.2004 habe die Tochter C. ihre weiterführende Ausbildung (im Jahr 2004) als Gesundheitstrainerin an der V. am 16. Juli 2004 mit Erfolg abgeschlossen (Diplomprüfungszeugnis ist aktenkundig). Unmittelbar anschließend sei sie auf Arbeitssuche gewesen. Am 1. August 2004 sei sie bei der Fa. Ba. als Angestellte eingetreten. Seit 13. April 2005 sei sie zusätzlich Geschäftsführerin der Fa. Vi. in

Mangels Verfügbarkeit von Fahrplänen aus dem Jahr 2003 - diese seien weder im Internet noch bei der ÖBB selbst verfügbar - habe der Bw. aktuelle Fahrpläne vorgelegt, die sich in den Fahrzeiten von den damaligen praktisch nicht unterscheiden würden. Die aktuellen Abfahrtszeiten stimmten mit den damaligen bis auf wenige Minuten überein. Es würden aus den erwähnten Gründen zu den Zeiten aus dem Erinnerungsvermögen als Beleg die aktuellen Fahrpläne vorgelegt werden (als Beilage legte der Bw. weiters eine „Rekonstruktion der Fahrzeiten von und zur V.“ vor). Der Vollständigkeit halber legte der Bw. auch die Unterlagen für die Fahrten von H. zur HBLA in Wien bei (ebenfalls als Beilage die Rekonstruktion der Fahrzeit von und zur HBLA Wien).

Ein Beleg über eine Jahreskarte für die Fahrten H. - Wien – H. einschl. der Zone 100, ausgestellt von den Wiener Linien, liegt im Akt vor.

Der Bw. zog den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 EStG 1988 idgF führt zur außergewöhnlichen Belastung Folgendes aus:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300 Euro	6 %
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8 %
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10 %
mehr als 36.400 Euro	12 %

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt:

- **wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,**
- **für jedes Kind (§ 106).**

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum

laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser- sowie Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der(Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt Folgendes:

- **1.**
Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
- **2.**
Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt

des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.

- 4.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

- 5.

(Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(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.

Ad beantragte Seminargebühren in Höhe von € 6.249,23 inkl. 20% USt und € 1.893,70 inkl. 10 % USt für Skripten (vom Bw. bezeichnet als Schulgeld V. € 8.332,30) wird ausgeführt:

Berufsausbildungsgebühren, **Seminargebühren**, Studiengebühren udgl. der Kinder sind nicht berücksichtigungsfähig, weil Berufsausbildung auch beim Kind keine außergewöhnliche Belastung darstellt (§ 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 idgF).

Die **Berufsausbildung des Kindes** iSd § 34 Abs. 7 EStG 1988 idgF (Doralt, ESt-Kommentar, WUV-Verlag, 11. Liefg., zu § 34) fällt als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch ist sie regelmäßig **nicht** als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig.

Davon abgesehen ist die Berufsausbildung als Teil der Unterhaltsverpflichtung grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag bzw. allenfalls mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100, 1999, 644).

Laut herrschender Lehre und Rechtsprechung sind insbesondere auch Kosten für den Besuch einer Privatschule **nicht** berücksichtigungsfähig (VwGH 24.10.1990, 87/13/0081, 1991, 181).

Auch **Studiengebühren** der Kinder sind nicht berücksichtigungsfähig.

Der VwGH betont im Erkenntnis vom 18.2.1999, 97/15/0047, dass auch die Berufsausbildung im Ausland - genauso wie die Berufsausbildung im Inland - auch beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung wäre und daher nach § 34 Abs 7 Z 4 nicht abzugsfähig ist.

Keine Zwangsläufigkeit

Dazu ist zu sagen, dass gemäß § 140 Abs 1 ABGB die Eltern "zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen" haben. In dieser Bestimmung kommt ua der **Grundsatz des Kindeswohls** zum Ausdruck. Dieser Begriff wird im Gesetz zwar nicht ausdrücklich definiert, ist in § 178a ABGB aber näher umschrieben. Danach sind "die Persönlichkeit des Kindes und seine Bedürfnisse, besonders seine Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten, aber auch die Lebensverhältnisse der Eltern zu berücksichtigen".

Die Berücksichtigung des Kindeswohls ist keineswegs auf den Bereich der personenrechtlichen Beziehungen zwischen Eltern und Kindern beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf die vermögensrechtliche Seite des Eltern-Kind-Verhältnisses. **Je größer** somit eine besondere **Begabung** des Kindes und **je besser** die **wirtschaftliche Situation** der Unterhaltspflichtigen ist, **umso eher** wird dem Kind auch eine besondere, **kostspieligere Ausbildungs-** bzw Entfaltungsmöglichkeit **zu finanzieren** sein.

Aber **nicht jeder Vorteil**, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen oder wozu sich Eltern ihren Kindern gegenüber verpflichtet fühlen, um ihnen eine bestmögliche Ausbildung in allen Bereichen, zB auf musikischem oder sportlichem Gebiet, angedeihen zu lassen, führt zu **zwangsläufigen Kosten** iSd § 34 Abs 3 EStG 1988 idGF (VwGH 24. 10. 1990, 87/13/0081, ARD 4225/13/90). Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und

umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht **freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung** weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11. 5. 1993, 90/14/0105, ARD 4474/51/93). So gebietet **weder** die **gesetzliche Unterhaltspflicht** gemäß § 140 ABGB **noch** eine **sittliche Pflicht** den Eltern, die gegenständlichen Seminarkosten der Privatakademie **zu tragen**.

Keine außergewöhnliche Belastung bei der Tochter

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen gemäß § 34 Abs 7 Z 4 EStG nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim **Unterhaltsberechtigten selbst** eine **außergewöhnliche Belastung** darstellen würden. Darunter fallen in erster Linie Krankheitskosten oder Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, **nicht aber Aufwendungen für die eigene Schul- bzw Berufsausbildung**.

Voraussetzung der Berücksichtigung der seitens des Berufungswerbers an seine Tochter geleisteten Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung ist daher zusätzlich, dass diese Aufwendungen, würden sie von der Tochter selbst getragen werden, bei dieser eine außergewöhnliche Belastung darstellten.

Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen die **Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen** worden wäre und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig gewesen wäre, oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch **Krankheit, Verletzung** uÄ erforderlich geworden wäre (vgl zB VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0047, ARD 5074/21/99).

Eine diesen Ausnahmefällen entsprechende Sachverhaltskonstellation hat der Berufungswerber jedoch nicht behauptet und liegt im gegenständlichen Fall auch nicht vor. *Die Ausbildung an der V. diene laut Aktenlage dem Erwerb von Kenntnissen, die eine Berufsausübung (im diesbezüglichen Berufsbereich) der Tochter C. des Bw. ermöglichen. So führte der Bw. beispielsweise aus, dass seine Tochter C. bis zum Beginn der Ausbildung an der V. keine Berufspraxis gesammelt hat (Vorhaltsbeantwortung eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 27.3.2006).*

Durch die Judikatur des VwGH wird klargestellt, dass Aufwendungen iZm einer "normalen", dh einer **auf einem freien Willensentschluss basierenden Berufsausbildung nicht** als **außergewöhnliche Belastung** zu qualifizieren sind.

Vgl hierzu bereits **VwGH** 19. 3. 1998, 95/15/0047, ARD 4956/18/98, wonach Ausgaben eines Steuerpflichtigen für die Teilnahme des Sohnes an verschiedenen Tennisturnieren (Fahrt-, Aufenthalts-, Trainings- und Trainerkosten, Verpflegungskosten, Kosten für Tenniszubehör und Tennisbekleidung) als Teil seiner **Ausbildung** zum **Tennisspieler bzw zum Tennislehrer** keine außergewöhnliche Belastung sind.

Die **Berufsausbildung des Kindes** fällt als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch ist sie regelmäßig schon deshalb als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigungsfähig, weil es sich um Kosten handelt, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst grundsätzlich **keine außergewöhnliche Belastung** darstellen (§ 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 idgF); Ausnahmen betreffen lediglich zB den unverschuldeten Verlust der Existenzgrundlage oder den Verlust des Berufs durch Krankheit.

Beispielsweise können auch Studiengebühren für ein ausländisches Studium als außergewöhnliche Belastung eines nahen Angehörigen **nur dann anerkannt werden**, wenn diese Berufsausbildung zur Existenzsicherung zB wegen Krankheit notwendig ist und auch **beim Unterstützten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde** (Schulgeld für ein taubes Mädchen an der einzigen Gehörlosenuniversität). Ein derart gelagerter Fall liegt jedoch gegenständlich nicht vor.

An der Beurteilung, dass hinsichtlich der vom Bw. geltend gemachten „Seminargebühren“ aus angeführten Gründen keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 idgF vorliegt, kann auch die Feststellung des Bw. nichts ändern, dass ein derartiger Berufszweig an öffentlichen Schulen nicht angeboten werde.

Insgesamt **sind die Kosten für die Ausbildung der Kinder mit dem Bezug der Familienbeihilfe und des damit ausbezahlten Kinderabsetzbetrages oder allenfalls eines Unterhaltsabsetzbetrages abgegolten (Doralt, a.a.O., § 34 Abs. 7 EStG 1988).**

Der UFS ist aus oben angeführten Gründen zu der Ansicht gelangt, dass hinsichtlich der Seminargebühren und damit zusammenhängenden Skriptengebühren bzw. –kosten in berufsgegenständlichem Fall keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 idgF vorliegt, weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen ist.

Ad Krankheitskosten iHv € 311,64:

Die Krankheitskosten liegen unter dem steuerlichen Selbstbehalt iHv rd € 6.000,00 (gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 idgF), weshalb die Berufung diesbezüglich abzuweisen ist.

Ad beantragten Pauschbetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 idgF für auswärtige Berufsausbildung (für die Monate 9 bis 12/2003) wird Folgendes ausgeführt:

Die **Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes** gilt dann als außergewöhnliche Belastung, "wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht" (§ 34 Abs 8 erster Satz EStG 1988); diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines **gesetzlichen Pauschalbetrages** vom Einkommen in Höhe von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt (§ 34 Abs 8 letzter Satz EStG 1988). Es muss die Absicht bestehen, das Ausbildungsziel durch zielstrebiges Bemühen zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen, was **berufungsgegenständlich nachgewiesen wurde** (E 15.12.1987, 86/14/0059, 1988, 318).

Höhere tatsächlich nachgewiesene Kosten sind nicht abzugsfähig, der **Selbstbehalt** ist nicht anzuwenden (§ 34 Abs 6 iVm Abs 8).

Mit dem Pauschale sind **alle Fahrtkosten abgegolten** (LStR 2002 Rz 879).

Als "**Wohnort**" gilt grundsätzlich der Familienwohnsitz, an dem der Unterhaltsberechtigte die Möglichkeit hat, an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung teilzunehmen (E 31.5.2000, 2000/13/0075, 2000, 575; vgl auch E 6.12.1983, 83/14/0175, 1984, 283 zum Wohnsitz gemeinsam mit der Braut). Besteht im Einzugsbereich des Wohnortes keine Ausbildungsmöglichkeit, dann steht die Wahl des Ausbildungsortes grundsätzlich frei.

Für die Beurteilung, ob die **Ausbildungsstätte außerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes** liegt, ist eine Verordnung des BMF ergangen (BGBl 1995/624 idgF), die nach folgenden Kriterien ausgerichtet ist:

- Mindestentfernung (80 km in eine Richtung) oder
- **Mindestwegzeit (eine Stunde in eine Richtung)** oder
- Zumutbarkeit nach den VO zu § 26 Abs 3 StudienfördG oder
- Zumutbarkeit für Schüler oder Lehrlinge bzw Studenten

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

§ 2. (1) **Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80km zum Wohnort** (*Anmerkung des UFS: dies ist gegenständlich der Fall*) 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, 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).

Zu berücksichtigen sind Wartezeiten bei Umsteigevorgängen, nicht dagegen Wartezeiten vor Beginn bzw nach Unterrichtsende.

Das Pauschale steht auch dann zu, wenn das Kind **nicht auswärtig wohnt**, sondern täglich zwischen Wohnort und Ausbildungsort hin und her fährt, was berufsgegenständlich der Fall ist. Besteht allerdings kein Mehraufwand, weil das Kind am Ausbildungsort bei Angehörigen untergebracht ist, steht keine außergewöhnliche Belastung und damit auch kein Pauschalbetrag zu (RME, ÖStZ 1992, 275); Aufwendungen dürfen aber zumindest nicht auszuschließen sein, wobei Mehraufwendungen idR bereits dann anzunehmen sind, wenn eine Teilnahme an den (Familien)Mahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich ist, was gegenständlich aufgrund des vorgelegten Stundenplanes der Fall ist bzw. nachgewiesen wurde.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden **Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes** (§ 34 Abs. 8 EStG 1988 idgF) **aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen**. § 34 Abs. 8 EStG 1988

trifft eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht, die durch die auswärtige Berufsausbildung erwachsen. Demnach erfolgt die steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen auf Grund auswärtiger Berufsausbildung des Kindes durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung. Eine Kürzung der gesetzlichen Pauschbeträge um einen Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 leg. cit. erfolgt nicht (Abs. 6 zweiter Rechtsfall), doch steht dem Steuerpflichtigen andererseits auch **kein Wahlrecht** dahin zu, **etwa nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen**.

Bei der Beurteilung des Einzugsbereiches im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 müssen das Alter des Kindes sowie die zur Verfügung stehenden Verkehrsmöglichkeiten berücksichtigt werden. Nach der zitierten Rechtsprechung lässt sich der Begriff "Einzugsbereich des Wohnortes" am ehesten mit der Zumutbarkeit der täglich zurückzulegenden Wegstrecke und der dafür mit öffentlichen Verkehrsmitteln aufzuwendenden Zeit umschreiben. Als zumutbar ist ein Verhalten anzusehen, das von einer für das spezifische Verhalten repräsentativen Anzahl von Menschen, die sich in gleicher oder ähnlicher Situation befinden, erwartet werden kann. Bei Prüfung dieser Frage ist vom menschlichen Erfahrungsgut auszugehen, d.h. es ist das konkrete Verhalten von Menschen in vergleichbaren Fällen zu erforschen. Die Zumutbarkeit in diesem Sinne kann jedoch nicht nach schematisierten Kriterien, die auf die Besonderheit des Einzelfalles keine Rücksicht nehmen, beurteilt werden. Da sich nach der allgemeinen Lebenserfahrung der Zeitaufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Schule (Universität) nicht auf die bloße Fahrzeit beschränkt, sind bei der Beurteilung, ob die Bewältigung der Entfernung vom Wohnort zur Schule (Universität) und zurück einem Schüler (Studenten) zumutbar ist, allenfalls auch Wartezeiten zwischen verschiedenen öffentlichen Verkehrsmitteln und auf den Schulbeginn bzw. auf den Beginn der Rückreise nach Schulende zu berücksichtigen.

Der UFS geht in gegenständlichem Fall davon aus, dass die Fahrtdauer für die Strecke H.-Wien/Praterstern ca. 1 Stunde (**größtenteils über eine Stunde**; von H. nach Wien immer einige Minuten länger als 1 Stunde, von Wien nach H. zumeist länger als 1 Stunde, lediglich zweimal nur 57 Minuten Fahrzeit) beträgt (nachweislich laut vorgelegten Fahrplänen des Bw.).

Beispielsweise H. nach Wien Nord (vielfache Fahrzeiten von 1 Stunde und 3 Minute, und zwar entweder täglich oder Montag bis Samstag bzw. Montag bis Freitag.)

Angemerkt wird, dass die Intervalle häufig etwa halbstündig sind.

Beispielsweise für Fahrten in der Früh bzw. vormittags (z.B. Abfahrt von H. Hauptbahnhof um 4Uhr 29 nach Wien; z.B. bei Abfahrt von H. (nach Wien) um 7 Uhr 53; z. B. auch Abfahrt von H. nach Wien um 9 Uhr 1 vormittags und anschließend gleich wieder Abfahrt von H. nach Wien um 9 Uhr 36, manchmal im 1-stündigen Intervall; meistens betragen jedoch die Intervalle 20 bis 30 Minuten).

Von Wien/Praterstern bis H. betragen die Zeiten nur zweimal lediglich 57 Minuten (bei Abfahrt 15Uhr54 und Abfahrt 16Uhr54), sonst **immer über 1 Stunde**.

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 1 Stunde bewältigt (Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, S 540). In berufungsgegenständlichem Fall ist **diese Voraussetzung nicht gegeben, da jedenfalls von H. nach Wien kein Verkehrsmittel (Bahn) zur Verfügung steht, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als 1 Stunde bewältigt**.

§ 26 Studienförderungsgesetz 1992, auf den die VO BGBl Nr. 624/1995 idgF verweist, geht von der Fahrzeit zwischen Wohnort und Studienort aus, nicht aber von der tatsächlichen Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte. Es sind daher die Fahrzeiten mit innerörtlichen Verkehrsmitteln im Heimatort oder im Studienort (zB Straßenbahn, U-Bahn) nicht in diese Fahrzeiten einzurechnen. Maßgebend ist die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird. Das ist der jeweilige (Haupt-)Bahnhof (somit auch Wien/Nord bzw. Praterstern).

Die vom Bw. vorgelegten aktuellen Fahrpläne stimmen laut Ausführung des Bw. im Wesentlichen (laut Bw. offenkundig höchstens bis auf wenige Minuten differierend) mit den Fahrplänen der Berufungsjahre überein.

Unter Einzugsbereich des Wohnortes iSd § 34 EStG 1988 ist jener Bereich zu verstehen, in dem die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Ausbildungsort zeitlich als noch zumutbar anzusehen ist.

Das Einzugsgebiet der Ausbildungsstätte ist ebenso wenig maßgeblich wie der Umstand,

wie groß der Einzugsbereich des Wohnortes in Bezug auf arbeitende Einpendler tatsächlich ist, da es anderenfalls zu – im Hinblick auf den Normzweck des § 34 Abs. 8 – sachfremden Differenzierungen je nach Arbeitsplatzangebot im Wohnort käme bzw. bei Abstellen auf schulische Einpendler kaum eine kleinere Landgemeinde einen „Einzugsbereich“ hätte (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, Einkommensteuergesetzkommentar, Manz, 4. Erg.lieferg., Stand 1.3.2005, § 34 S. 38 Pkt. VI. Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes).

Der Pauschbetrag des Abs 8 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 VwGH erachtet derartige Mehraufwendungen schon durch die Einnahme eines Mittagessens außer Haus für gegeben, **was berufungsgegenständlich vorliegt, wie aus dem vorgelegten Stundenplan ersichtlich ist.**

Der Bw. führte aus, dass bis auf ganz wenige Ausnahmen, die Ausbildung in der V. in der Regel von 9:00 bis 15:15 stattgefunden hat.

Laut diesbezüglicher Angabe des Bw. ist H. eine eigenständige Gemeinde im politischen Bezirk G.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass in der VO zum § 34 EStG 1988 hinsichtlich der Studienorte der Ort G. als im Einzugsbereich von Wien liegend erwähnt wird, nicht aber H. Beispielsweise beträgt die Auto- Fahrzeit von G. nach Wien rd. 43 Minuten für 36 km, wohingegen die Fahrzeit von H. (bei G.) nach Wien im gleichen Fahrstreckeninternetprogramm mit 1 Stunde 17 Minuten für 72,4 km angegeben wird.

Der Bw. merkte an, dass die Anreisezeit vom Wohnhaus der Tochter des Bw. einen Zeitumfang von 2 Stunden 25 Minuten beanspruche, und die Rückfahrt einen Zeitaufwand von 1 Stunde 55 Minuten benötige. **Jedoch wird diesbezüglich angemerkt, dass für gegenständliche Frage lediglich die Fahrten und Rückfahrten bzw. Zeiten von H. (Bahnhof) nach Wien (Bahnhof am Praterstern/Nordbahnhof) entscheidungsrelevant sind.**

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 trifft eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht, die durch die auswärtige Berufsausbildung erwachsen. Demnach erfolgt die

steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen auf Grund auswärtiger Berufsausbildung des Kindes durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung. Eine Kürzung der gesetzlichen Pauschbeträge um einen Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 idgF erfolgt nicht, doch steht dem Steuerpflichtigen andererseits auch **kein Wahlrecht dahin zu, etwa nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen.**

Unter Berücksichtigung der vom Bw. nachgewiesenen reinen Fahrzeit von jeweils im allgemeinen mehr als 1 Stunde für eine Strecke, mit Ausnahme von den oben angeführten lediglich 2 Fahrten von Wien nach H. mit einer Fahrzeit von 57 Minuten, ist der UFS zu der Ansicht gelangt, **dass Wien (V.) nicht im Einzugsbereich von H. liegt.** Der Begriff „Einzugsbereich des Wohnortes“ lässt sich am ehesten mit der Zumutbarkeit der täglich zurückzulegenden Wegstrecke und der dafür mit öffentlichen Verkehrsmitteln aufzuwendenden Zeit umschreiben ([§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#)). Der Pauschbetrag wird für die Monate 9 bis 12 / 2003 antragsgemäß (siehe auch Steuererklärung des Bw.) gewährt.

Hinsichtlich dieses Berufungspunktes ist der Berufung daher stattzugeben.

Ad Fahrtkosten:

Wie bereits o.a. sind mit dem Pauschale gem. § 34 Abs. 8 leg. cit sämtliche Kosten aus der auswärtigen Berufsausbildung abgegolten, weshalb **zusätzliche Fahrtkosten** (wie vom Bw. beantragt; Wr. Linien) **nicht** abzugsfähig sind, weshalb diesbezüglich die Berufung abzuweisen ist.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 30. Juni 2008