

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richterin in der Beschwerdesache Bf, Adresse , über die Beschwerde vom 14.12.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 17.11.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, St.Nr. xxxx zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensablauf:

Die Erklärung sowie die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 langten am 14.2.2013 beim Finanzamt ein. Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) beantragte ua. als außergewöhnliche Belastungen die Pauschale für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter, da sie in Wien das Diplomstudium der Rechtswissenschaften studiert.

Zunächst erfolgte durch das Finanzamt die erklärungsgemäße Veranlagung mit Einkommensteuerbescheid 2012 datiert vom 3.5.2013.

In der Folge hat das Finanzamt hinsichtlich der Einkommensteuer für 2012 das Verfahren mit Bescheid wiederaufgenommen und hat gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid 2012 am 17.11.2016 mit folgender Begründung erlassen:

*"Durch folgende Ermittlungsschritte ist die Tatsache, dass im Veranlagungsjahr 2012 die auswärtige Berufsausbildung Ihres Kindes in ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragt und berücksichtigt wurde, neu hervorgekommen. Hinweis auf die Gewährung in den Vorjahren in der Beschwerde 2013 und 2014, Abfrage in der Familienbeihilfedatenbank über den Bezug der Familienbeihilfe vom 15.11.2016 und im Zentralen Melderegister vom 16.11.2016.*

*Begründung auswärtige Berufsausbildung, Pauschbetrag gem § 34 Abs. 8 EStG 1988: Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsgebiet des Wohnortes auch eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Ausbildungsstätten innerhalb*

*einer Entfernung von 80 km vom Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen. Da das Studium Rechtswissenschaften auch an der Kepler Universität in Linz, somit im Einzugsgebiet des Wohnortes angeboten wird, konnten die geltend gemachten Aufwendungen für auswärtige Berufsausbildung nicht berücksichtigt werden".*

Vom Bf. erfolgte ein "Einspruch/Beschwerde zum Wiederaufnahmebescheid" vom 17.11.2016 betreffend Einkommensteuer 2012. Der Bf. brachte folgendes vor:

*"In Verordnungen zum Studienförderungsgesetz ist festgelegt, welche Wohnorte im Einzugsgebiet der jeweiligen Schul- oder Studienorte liegen:*

*Beträgt die Entfernung Wohnung-Ausbildungsort weniger als 80 km steht der Pauschalbetrag auch dann zu, wenn die Fahrtzeit (einfache Fahrt) mehr als eine Stunde beträgt. Hier bewegen wir uns bereits im Grenzbereich, da in der Praxis in mehr als die Hälfte der Fahrten die Stunde überschritten wird, was auf die Durchquerung der gesamten Stadt Linz zurückzuführen ist. Wenn es um die Ausbildung unserer zukünftigen Generation geht, wird - wie es aus Fachkreisen heißt - eine derartige strikte Regelung tatsächlich auch nicht ausgeübt.*

*Es wird aber vielmehr von den unterschiedlichen Berufsaussichten nach Abschluss eines Rechtswissenschaftsstudiums gesprochen. Hier hat die Wiener Universität eindeutig die Nase vorne.*

*Auch wäre die Gewährung des Freibetrages nicht an den Bezug der Familienbeihilfe gebunden, sofern die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen".*

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 17.11.2016 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 31.1.2017 als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

*"Zur Möglichkeit, das Studium der Rechtswissenschaften auch an der JKU in Linz absolvieren zu können, also im Einzugsbereich des Wohnortes wird auf die ausführlichen Begründungen der Beschwerdevorentscheidungen der Jahre 2013 vom 17.11.2016 und 2014 vom 22.11.2016 verwiesen.*

*Der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung ihrer Tochter kann auch deshalb nicht berücksichtigt werden, da für Gemeinden, welche in der VO gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzt 1992 ausdrücklich angeführt sind, die tägliche Hin- und Rückfahrt vom Wohnort OrtXY zum Studienort Linz zeitlich noch zumutbar ist. Die tatsächliche Fahrtzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte ist dabei nicht relevant. Fahrtzeiten mit innerörtlichen Verkehrsmitteln (zB Bus Straßenbahn) sowie Fußwege von der zur Einstiegstelle für die Durchquerung der gesamten Stadt Linz sind dabei nicht einzurechnen. Da die reine Fahrtzeit zwischen OrtXY und Linz weniger als eine Stunde beträgt, kann der Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung Ihrer Tochter nicht berücksichtigt werden."*

Aus den im Einkommensteuerbescheid erwähnten Bescheidbegründungen zu 2013 und 2014 geht folgendes hervor:

*"Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 kann der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes berücksichtigt werden, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch oder durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, gelten dann nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs 8 EStG 1988, wenn dieser Schulbesuch oder dieses Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität absolviert werden (VwGH 31.3.1987, 86/14/0137). Da im gegebenen Fall das Studium der Rechtswissenschaften auch an der Johannes Kepler Universität absolviert werden kann und diese Universität im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, kann der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung nicht anerkannt werden. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.*

In der Folge stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Bescheid vom 31.1.2017 betreffend ESB 2012):

*"Die bereits am 23.1.2017..... neu vorgebrachten Argumente betreffen meines Erachtens auch den Antrag des Jahres 2012..."*

Aus dem Schreiben vom 23.1.2017 geht folgendes hervor:

*"Ich beziehe mich auf die umfangreiche Stellungnahme des Finanzamtsvertreters vom 22.12.2016 und möchte meinem unsubstantiierten Vorbringen noch Inhalt verleihen:*

*Wer sein Studium von Linz nach Wien verlegt, muss befürchten, dass abgelegte Prüfungen aus Linz in Wien nicht anerkannt und angerechnet werden. (Beispiele vorbehalten).*

*Wer beabsichtigt seinen Berufsschwerpunkt in den Bereich der Finanzwissenschaften zu legen, muss feststellen, dass sich die JKU in Linz lediglich auf die Prüfung Steuerrecht beschränkt, hingegen finden sich Bilanzrecht, Betriebswirtschaftsrecht sowie Finanzwissenschaften in Wien, was den aktuellen Arbeitsplatz meiner Tochter in einer Steuerberatungskanzlei zu Gute kommt.*

*Betrachtet man außerdem Ihren Auszug der absolvierten Lehrveranstaltungen, fällt auf, dass viele der Wahlfächer von renommierten Juristen und Partnern weltbekannter Firmen (Schönherr, CMS) abgehalten werden - ein Vorteil, den Linz in der Vielfalt nicht bietet.....".*

Aus der Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 8.3.2017 geht folgendes hervor (darin sind die Ausführungen des Finanzamtes zum Schreiben des Bf. vom 23.1.2017 berücksichtigt und eingearbeitet laut Schreiben vom 1.2.2017):

(Anm. der Richterin: Die erwähnte Stellungnahme von 22.12.2016 ist inhaltsgleich bis auf die Verfahrensrechtlichen Ausführungen):

*"Es wird die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt und zur Begründung auf die ergangene Beschwerdevorentscheidung verwiesen.*

*Ergänzend ist nachstehendes auszuführen:*

*Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es nicht auf subjektive Vorstellungen über Berufsaussichten an, sondern ist vielmehr entscheidend, dass die betreffenden Studien ihrer Art nach vergleichbar sind. Abweichungen zwischen einzelnen Studienordnungen verschiedener Universitäten führen nicht zum Fehlen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit (vgl. VwGH 24.5.2012, 2008/15/0169 mwN).*

*Das an der JKU in Linz angebotene Diplomstudium der Rechtswissenschaften vermittelt umfassende Fertigkeiten auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts (inkl. Steuerrecht und Europarecht) sowie des Privatrechts, sodass es von seiner Art dem von der Tochter des Beschwerdeführers in Wien betriebenen Jusstudium eindeutig entspricht, dh. gleichwertig ist. Diesbezüglich ist beispielweise auf die Ausführungen der JKU zum Diplomstudium der Rechtswissenschaften auf der Homepage (<http://www.jku.at/content/e262/e242/e2380/e2054>) zu verweisen: "Durch das Diplomstudium der Rechtswissenschaften sollen die Studierenden im Sinne einer universaljuristischen Ausbildung zu einer fächerübergreifenden Zusammenschau der geltenden Rechtsordnung befähigt und in die Lage versetzt werden, sich in einer modernen Gesellschaft ergebende Rechtsfragen aufzubereiten und kritisch zu reflektieren, sich auch in neue juristische Materien selbstständig einzuarbeiten und die von ihnen gefundenen Ergebnisse in schlüssiger Weise zu argumentieren. Bei der Ausbildung ist daher der Vermittlung der rechtswissenschaftlichen Methoden sowie der Grundstrukturen des Rechts vorrangige Bedeutung beizumessen; auch der Wechselbeziehung zwischen der staatlichen Rechtsordnung und internationalem Recht sowie dem Recht der Europäischen Union gebührt besondere Beachtung. Den Studierenden soll es überdies möglich sein, sich nach eigener Wahl in (wenigstens) einem Teilgebiet zu spezialisieren. Gereiht nach ihrer Bedeutung, sollen den Studierenden durch das Diplomstudium der Rechtswissenschaften folgende Fähigkeiten und Kenntnisse vermittelt werden:*

- 1. Beherrschung der allgemeinen Lehren sowie spezielle Kenntnisse insbesondere in den Kernfächern (Bürgerliches Recht, Strafrecht, Verfassungs- und Verwaltungsrecht; jeweils einschließlich des Verfahrensrechts)*
- 2. umfassende Kenntnisse der rechtswissenschaftlichen Methoden; Fähigkeit zur wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit einzelnen Rechtsgebieten*
- 3. Beherrschung der rechtswissenschaftlichen Arbeitsmethoden, insbesondere zur Anwendung des geltenden Rechts auf praktische Fälle einschließlich europäischer und internationaler Sachverhalte*
- 4. fächerübergreifendes Erkennen der Zusammenhänge in der österreichischen und europäischen Rechtsordnung und ihrer besonderen Bezüge zueinander*
- 5. vertiefte Kenntnisse in wenigstens einem Spezialgebiet (Studienschwerpunkt)*
- 6. Verständnis der rechtshistorischen Zusammenhänge und der gesellschaftlichen Bedeutung des Rechts*
- 7. Erkennen geschlechtssensibler Rechtsbereiche sowie der Anwendungsfelder von Antidiskriminierungsrecht und Gender Mainstreaming*

8. Grundkenntnisse der Rechtsgestaltung (insbesondere Vertragsgestaltung und Legistik)

9. Grundkenntnisse der Betriebs- und Volkswirtschaftslehre"

OrtXY ist in § 5 der VO BGBI 1993/605 enthalten. Maßgeblich für die Zumutbarkeitsprüfung ist nur die Zeit für die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort. Individuelle Wartezeiten vor oder nach Antritt der Fahrten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort sind in die Fahrzeit "von mehr als je einer Stunde" hingegen nicht einzurechnen (VwGH 26.1.2012, 2011/15/0168)".

Betreffend das Vorbringen im Schriftsatz vom 23.1.2017 ist nachstehendes anzuführen:

**" Ad Vorbringen, dass in Wien abgelegte Prüfungen bei einem Wechsel an die JKU Linz nicht anerkannt werden/bzw. angerechnet würden:**

Zunächst ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für den Pauschbetrag gem § 34 Abs. 8 EStG 1988 seit Beginn des Studiums nicht vorgelegen sind.

Auch dieses Vorbringen ist vollkommen unbestimmt und daher in keiner Weise nachprüfbar gehalten. Jedenfalls ist diesbezüglich auf die eindeutige Regelung in § 78 Abs. 1 Universitätsgesetz 2002, BGBI I Nr 120/2002 idF BGBI I 131/2015, wonach ein im Rechtsmittelweg durchsetzbarer Rechtsanspruch auf die Anerkennung von Prüfungen bei Wechsel des Studienortes (bei einem gleichwertigen Studium besteht), zu verweisen: "Die an einer inländischen Universität oder an einer Universität der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes für ein Fach abgelegten Prüfungen sind für das gleiche Fach im weiteren Studium desselben Studiums an einer anderen inländischen Universität jedenfalls anzuerkennen, wenn die ECTS-Anrechnungspunkte gleich sind oder nur geringfügig abweichen."

**Ad Vorbringen, dass Studium an der JKU Linz würde sich lediglich auf eine Prüfung Steuerrecht beschränken:**

Dieses Vorbringen ist angesichts der gerade für in Steuerberatungskanzleien tätig werdende Personen angebotenen Lehrveranstaltungen absolut nicht nachvollziehbar:

So werden zB folgende Fächer (zudem auch noch vertiefend) an der JKU Linz im Rahmen des Diplomstudiums Rechtswissenschaften angeboten (<https://lss.jku.at/studienhandbuch/curr/557>):

- Bilanzsteuerrecht
- Gestaltung von Gesellschaftsverträgen
- Konzernsteuerrecht
- Praxis der Unternehmensbesteuerung
- Steuerrecht und Wahl der Rechtsform (einschließlich Umgründung)
- Finanzverfassung
- Gebietskörperschaften als Unternehmer

**Ad Vorbringen (nur) in Wien würden viele Wahlfächer von renommierten Juristen und Partnern weltbekannter Firma abgehalten werden:**

Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass eine „besondere Reputation“ einer Universität für die Beurteilung der Gleichwertigkeit des Studiums von keiner rechtlichen Relevanz ist (vgl. VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207; UFS 01.12.2004, RV/0442-G/04; UFS 12.12.2012, RV/0265-L/08).

Darüber hinaus ist dieses Vorbringen aber auch inhaltlich unzutreffend weil sehr wohl an der JKU Linz tätige Professoren sehr renommierte und auch international anerkannte Juristen sind. Beispielweise seien dabei folgende Professoren herausgegriffen:

Univ.Prof Markus Achatz. Er ist seit einigen Jahren Richter am VfGH und war bei einer sehr renommierten Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei tätig. Außerdem ist er Mitautor des Standardkommentars zum UStG 1994.

Univ.Prof. Sebastian Bergmann: Er ist Manager bei der Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die einer der großen Steuerberatungsunternehmen weltweit ist.

Univ.Prof. Michael Tumpel. Er ist Leiter der Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Fachsenates für Steuerrecht der KWT und einer der angesehensten Experten für europarechtliche Entwicklungen im Steuerrecht.

Univ.Prof. DDr. Georg Kofler. Er ist einer der angesehensten Experten im Unternehmenssteuerrecht national und international.

Verfahrensrechtlich ist nachstehendes anzuführen:

Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH 19.3.2013, 2010/15/0188). Sohin kommt es für die Beurteilung von Anbringen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischritts.

Die gegenständliche Beschwerde ist mit "Einspruch/Beschwerde zum Wiederaufnahmebescheid vom 17.11.2016 betreffend ESB 2012" überschrieben. Die Beschwerde richtet sich in der Folge aber ausschließlich gegen den Sachbescheid, weswegen unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Bf. unvertreten ist, nach Dafürhalten der belangten Behörde nicht von einer Beschwerde gegen den Wiederaufnahme, sondern von einer gegen den neuen Sachbescheid auszugehen ist.

Folgender Vorhalt vom 20.3.2018 wurde dem Bf. zur Beantwortung übermittelt:

- "a) das Schreiben vom 1.2.2017 des Finanzamtes wird... zur Gegenäußerung übermittelt.
- b) Nach der Rechtsprechung des VwGH sind die durch das auswärtige Studium verursachten Mehraufwendungen dann nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn das gleiche Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des

*Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann. Entscheidend ist, dass die betreffenden Studien ihrer Art nach vergleichbar sind. Abweichungen zwischen einzelnen Studienordnungen verschiedener Universitäten führen nicht zum Fehlen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit".*

*Aus der Gegenüberstellung der beiden Studienpläne (Curriculum Linz vom 8.7.2009, Curricula Wien Studienjahr 2009/2010) für das Diplomstudium der Rechtswissenschaften in Linz und Wien ergibt sich, dass in den Kernbereichen der beiden Jus-Studien keine gravierenden Unterschiede zu erkennen sind, sodass die beiden Studien ihrer Art als gleichwertig anzusehen seien.*

*Wenn sie im Scheiben vom 23.1.2017 vorbringen "hingegen finden sich Bilanzrecht, Betriebswirtschaftsrecht sowie Finanzwissenschaften in Wien, was dem aktuellen Arbeitsplatz meiner Tochter in einer Steuerberatungskanzlei zu Gute kommt", so muss dem entgegengehalten werden, dass Fächer in dem genannten Bereich auch in Linz zur Wahl stehen und absolviert werden müssen bzw können (Pflichtfach Steuerrecht, sowie Studienschwerpunkte ua Unternehmensrecht, öffentliches Wirtschaftsrecht bzw. Wahlfach aus Wirtschaftswissenschaftliche Wissensgebiete). Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass neben den Pflichtfächern in Linz (§ 31) die Prüfung eines gewählten Studienschwerpunkts auch abzulegen ist.*

*Um Stellungnahme wird ersucht.*

c) *Bitte Vorlage der Prüfungszeugnisse ihrer Tochter in diesem Zusammenhang und Bekanntgabe, ob das Studium schon beendet wurde.*

d) *Bekanntgabe, bei welchem Unternehmen ihre Tochter arbeitet, seit wann und in welcher Position.*

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

## **2. Festgestellter Sachverhalt:**

Der Wohnort des Bf. ist in OrtXY. In Linz besteht die Möglichkeit das Diplomstudium der Rechtswissenschaften an der JKU zu studieren.

Die Tochter des Beschwerdeführers studiert seit Oktober 2010 an der Universität Wien Rechtswissenschaften (Diplomstudium). Die zu Studienbeginn der Tochter in Geltung stehenden Studienpläne (Curriculum Linz vom 8.7.2009, Curricula Wien Studienjahr 2009/2010) wurden dem Bf. mit dem zu beantwortenden Vorhalt vom 20.3.2018 übermittelt. Der Vorhalt wurde vom Bf. nicht beantwortet und die angeforderten Unterlagen wurden dem Bundesfinanzgericht nicht übermittelt.

Der Beschwerdeführer begeht für das beschwerdegegenständlichen Jahre 2012 den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastungen.

Das Finanzamt erkannte diesen Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung nicht.

## **3. Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akt und dem Vorhalteschreiben vom 20.3.2018 und ist unstrittig.

#### **4. Rechtsgrundlagen:**

a) § 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

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.

b) Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, erging eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 (im Folgenden Verordnung genannt).

Nach § 1 der zu dieser Bestimmung erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (BGBl. Nr. 624/1995) liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Nach dem ab 1. Jänner 2002 anzuwendenden § 2 dieser Verordnung (in der Fassung BGBl. II 2001/449) 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. Nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen 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 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 lautet:

*"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."*

Die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, führt in § 5 jene Gemeinden, darunter auch OrtXY, an, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Linz zeitlich noch zumutbar ist.

## **5. Erwägungen:**

### a) Verfahrensrechtliche Aspekte

Diesbezüglich wird festgehalten:

Da der Bf. nichts gegen die Verfahrensrechtlichen Ausführungen des Finanzamtes in der Stellungnahme des Vorlageberichts vom 20.3.2017 vorbrachte, und das Bundesfinanzgericht keinen Grund hat diesbezüglich abzuweichen, ist über die Beschwerde, die gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 (Sachbescheid) vom Finanzamt gewertet wurde, vom Bundesfinanzgericht aufgrund der Vorlage zu entscheiden.

### b) Gleichwertigkeit der Diplomstudien für Rechtswissenschaften an den Universitäten Wien und Linz

Die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das Gesetz enthebt nicht von der Prüfung der Frage, ob eine *auswärtige* Berufsausbildung dem Grunde nach geboten (zwangsläufig) ist. Dies trifft nach ständiger Rechtsprechung dann zu, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich - unter Berücksichtigung der Talente des Kindes - eine gleichartige *Ausbildungsmöglichkeit* besteht (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Tz 1, Stichwort "*Auswärtige Berufsausbildung*").

Nach den Erkenntnissen vom 07. August 2001, 97/14/0068 vom 26. Mai 2004, 2000/14/0207 etc, sind die durch das auswärtige Studium verursachten Mehraufwendungen dann nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn das gleiche Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann. Entscheidend ist, dass die betreffenden Studien ihrer Art nach vergleichbar sind. Abweichungen zwischen einzelnen Studienordnungen verschiedener Universitäten führen nicht zum Fehlen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit". In diesem Zusammenhang wird auch auf die Entscheidung des UFS Salzburg vom 11.3.2008, RV/0250-S/07 sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.5.2012, 2008/15/0169 verwiesen.

Die Eltern treffen weder eine im Unterhaltsanspruch nach § 140 ABGB begründete rechtliche noch eine sittliche Pflicht, dem Kind das Studium an einer entfernt gelegenen Universität zu finanzieren.

Inwieweit zwei Ausbildungsgänge ihrer Art nach vergleichbar sind, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Frage (VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0068).

Ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, hat selbst das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH vom 26. März 2003, 98/13/0072).

Obwohl dem Bf. mit Vorhalt vom 20.3.2018 die zu Studienbeginn der Tochter in Geltung stehenden Studienpläne betreffend das Diplomstudium der Rechtswissenschaften der beiden Universitäten Linz und Wien (die aus dem Internet heruntergeladen wurden) übermittelt wurden, und ihm aufgrund dieser Studienpläne mitgeteilt wurde, dass in den Kernbereichen keine gravierenden Unterschiede bestehen würden und daher die beiden Studien als gleichwertig anzusehen seien, hat der Bf. dazu nichts mehr vorgebracht. Das Argument der Gleichartigkeit der beiden Studien wurde nicht widerlegt. Der Vorhalt wurde nicht beantwortet (obwohl die Zustellung des Vorhaltes laut Rückschein mit 23.3.2018 ausgewiesen ist). Dem Vorbringen "*.... dass Fächer in dem genannten Bereich auch in Linz zur Wahl stehen und absolviert werden müssen bzw können (Pflichtfach Steuerrecht, sowie Studienschwerpunkte ua Unternehmensrecht, öffentliches Wirtschaftsrecht bzw. Wahlfach aus Wirtschaftswissenschaftliche Wissensgebiete) und es.... nämlich nicht übersehen werden darf, dass neben den Pflichtfächern in Linz (§ 31) die Prüfung eines gewählten Studienschwerpunkts auch abzulegen ist*" wurde in keiner Weise entgegengetreten.

Wenn der Bf sich auf den "Berufsschwerpunkt im Bereich der Finanzwissenschaften" bezieht und diesen als Spezialisierungsschwerpunkt seiner Tochter nennt, so zeigt der Bf. mit seinem Vorbringen nicht auf, dass von einer fehlenden Gleichwertigkeit der beiden Studienangebote auszugehen ist. Der Bf. übersieht auch bei seiner Argumentation, wenn er vorbringt, dass "sich die JKU Linz lediglich auf die Prüfung Steuerrecht beschränkt", dass laut vorliegenden Studienplan der JKU Linz die vom Bf. genannten Fächer BWL, Bilanzrecht und Finanzwissenschaften nicht nur in Wien sondern auch in Linz angeboten werden und zu absolvieren sind und absolviert werden können etwa als Pflichtfächer, als zu wählende Pflichtwahlfächer, sowie als Vertiefungsfächer etwa bei der Wahl des Studienschwerpunktes und bei der Wahl der zu absolvierenden freien Lehrveranstaltungen.

Der Bf. hat die angeforderten Unterlagen in Zusammenhang mit den Fächer Bilanzrecht, Betriebswirtschaftslehre und Finanzwissenschaften nicht vorgelegt, sodass das Vorliegen der gravierenden Unterschiede im Kernbereich nicht nachvollzogen werden kann. Es fehlt auch der Nachweis, dass die Tochter die genannten Fächer bereits positiv abgeschlossen hat bzw. überhaupt gewählt hat. Auch die Anstellungsvoraussetzungen bei der Steuerberatungskanzlei sind unbekannt geblieben.

Für die Feststellung, ob die beiden Studiengänge gleichwertig bzw gleichartig sind, spielt das Argument keine Rolle, dass laut Bf. "befürchtet werden muss, dass bei Verlegung des Studiums von Linz nach Wien abgelegte Prüfungen aus Linz in Wien nicht anerkannt und angerechnet werden". Diesbezüglich muss nämlich festgehalten werden, dass konkrete Nachweise über Nichtanrechnungen von abgelegten Prüfungen vom Bf. nicht vorgelegt

wurden. Außerdem widerspricht diese Argumentation - wie vom Finanzamt vorgebracht - jedenfalls der Regelung des § 78 Abs. 1 Universitätsgesetz 2002, BGBI I Nr 120/2002 idF BGBI I 131/2015, wonach ein im Rechtsmittelweg durchsetzbarer Rechtsanspruch auf die Anerkennung von Prüfungen bei Wechsel des Studienortes (bei einem gleichwertigen Studium) besteht indem es darin lautet: "*Die an einer inländischen Universität oder an einer Universität der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes für ein Fach abgelegten Prüfungen sind für das gleiche Fach im weiteren Studium desselben Studiums an einer anderen inländischen Universität jedenfalls anzuerkennen, wenn die ECTS-Anrechnungspunkte gleich sind oder nur geringfügig abweichen.*" Im übrigen hat der Bf. dazu nichts mehr gegenteiliges eingewendet.

Betreffend "besondere Reputation" einer Universität und frühe Spezialisierung ist auf die Ausführungen des VwGH in seinen Erkenntnissen vom 26.5.2004, 2000/14/0207, und vom 7.8.2001, 97/14/0068 zu verweisen. Auch wenn *eine frühe Spezialisierung auf einen bestimmten Bereich ..... unter Umständen für die spätere Berufslaufbahn von Vorteil sein kann, führt das allein nicht dazu von einer fehlenden Gleichwertigkeit der Studienangebote auszugehen. Das gleiche gilt für die "besondere Reputation" einer Universität, auch diese weckt keine Zweifel an der Gleichwertigkeit der Studien".*

Dass die "besondere Reputation" der Wiener Universität und der "Spezialisierungs"-schwerpunkt (Berufsschwerpunkt) seiner Tochter die einzigen Einstellungsmerkmale für den Job bei der Steuerberatungskanzlei gewesen sind, wurde vom Bf. weder behauptet noch nachgewiesen. Es wurde vom Bf. sogar vermieden bekanntzugeben, in welcher Position die Tochter arbeitet und seit wann das Arbeitsverhältnis bei der Steuerberatungskanzlei aufrecht ist. Es fehlen zudem auch die dazugehörigen Prüfungszeugnisse der Tochter. Dass die Bildungschancen bzw. -aussichten mit dem Studienabschluss in Wien besser sind als mit dem Studienabschluss der Linzer Universität wurde dadurch nicht aufgezeigt.

Auch wenn eine frühere Spezialisierung bzw eine besondere Reputation einer Universität für die spätere Laufbahn von Vorteil sein kann, führt ein solcher Umstand alleine noch nicht zu einer Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen. Es wurden keine weiteren Umstände vom Bf. vorgebracht und dargelegt, die eine Zwangsläufigkeit rechtfertigen hätten können. Wie bekannt hat der Bf. auch nicht auf den Vorhalt reagiert.

Wie schon der VwGH des öfteren in seinen Erkenntnissen ausgesprochen hat führen kleinere Abweichungen zwischen einzelnen Studienordnungen verschiedener Universitäten nicht zum Fehlen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit". Erst gravierende Unterschiede im Kernbereich heben die Gleichartigkeit/-wertigkeit der Studien auf.

Auch wenn an den beiden Universitäten bei der Gestaltung ihrer Studienpläne im Rahmen der ihnen eingeräumten gesetzlichen Autonomie gewisse Schwerpunkte gesetzt werden, so unterscheiden sich die Kernbereiche der beiden Diplomstudien für Rechtswissenschaften in Wien und in Linz nicht.

Insgesamt bestehen laut Studienplänen daher in den Kernbereichen der beiden Studien für Rechtswissenschaft in Wien und Linz keine gravierenden Unterschiede, sodass die Gleichwertigkeit der Studienangebote gegeben ist. Beide Universitäten bieten in acht Semestern, und nahezu gleichen Fächern (wenn auch nicht bei identem Lehrveranstaltungsangebot) eine umfassende juristische Basisausbildung (ua auch mit der Möglichkeit zu Vertiefungen), die den Zugang zu allen Juristinnen und Juristen offenstehenden Berufsfeldern gewährleistet.

In diesem Zusammenhang darf auch nicht übersehen werden, dass der Bf, zu den an ihn übermittelten Studienplänen nichts mehr vorgebracht hat. Schon aus diesem Grund kann daher nicht von einer fehlenden Gleichartigkeit/-wertigkeit gesprochen werden.

Die Ausführungen des Bf verhelfen der Beschwerde somit nicht zum Erfolg, denn die rein subjektive Einschätzung einer besseren Ausbildungsmöglichkeit bietet keinen Anhaltspunkt für die Annahme einer nicht vorhandenen Gleichwertigkeit des Studienangebotes und rechtfertigt nach den bereits oben angeführten Erwägungen, das Studium der Tochter betreffend, nicht die Annahme von zwangsläufig erwachsenen Mehraufwendungen, auch wenn es durchaus üblich ist, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihres Kindes neben der gesetzlichen Unterhaltpflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen.

Abchließend muss somit festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer weder vorgebracht, dass das Diplomstudium der Rechtswissenschaften an der Universität Linz nicht unbeschränkten Zugang zu allen juristischen Berufen ermöglicht hätte noch hat er glaubhaft darlegen können, dass die Berufsaussichten/-chancen mit dem Studium an der Wiener Universität besser sind als mit dem Studium in Linz.

Zusammengefasst ist davon auszugehen, dass beide Ausbildungsstätten/Studienorte ihren Absolventen gleiche Bildungschancen und gleiche Berufsaussichten eröffnen und aufgrund der obigen Ausführungen als gleichartig/-wertig anzusehen sind.

c) Im Einzugsbereich des Wohnortes gelegene Universität Linz für das Diplomstudium der Rechtswissenschaften:

Wenn der Bf nun vorbringt "*Beträgt die Entfernung Wohnung-Ausbildungsort weniger als 80 km steht der Pauschalbetrag auch dann zu, wenn die Fahrtzeit (einfache Fahrt) mehr als eine Stunde beträgt. Hier bewegen wir uns bereits im Grenzbereich, da in der Praxis in mehr als die Hälfte der Fahrten die Stunde überschritten wird, was auf die Durchquerung der gesamten Stadt Linz zurückzuführen ist*", dann ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Dass der Studienort bzw die Universität in Linz innerhalb vom 80 km zum Wohnort OrtXY des Bf. liegt wird nicht bestritten.

Trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort als nicht mehr zumutbar, wenn nachgewiesen wird, dass 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 anzuwenden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0114, insbesondere aus dem Verweis auf § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 abgeleitet, dass nur auf die Zeit für die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort abzustellen ist. Individuelle Wartezeiten vor oder nach Antritt der Fahrten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort sind in die Fahrzeit "von mehr als je einer Stunde" nicht einzurechnen. Wenn der Fahrzeit innerhalb des Wohnortes keine Bedeutung beigemessen wird, ist dies somit nicht rechtswidrig. Auch gleichheitsrechtliche Erwägungen gebieten es nicht, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Ist eine Gemeinde nicht in der zu § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 ergangenen Verordnung angeführt, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als nicht innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und zurück unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als je eine Stunde beträgt (vgl. § 2 Abs. 1 der VO BGBl. II Nr. 449/2001). Auch dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Sinn auch der VwGH vom 26.2.2012, 2011/15/0168.

Wenn der Bf nun zur seiner Verteidigung vorbringt, dass die Fahrzeit von und nach Linz in mehr als die Hälfte der Fahrten die Stunde überschritten wird, was auf die "*Durchquerung der gesamten Stadt Linz zurückzuführen ist*", so kann dem Bf. nicht gefolgt werden. Laut Rechtsprechung ist nur auf die Zeit für die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort abzustellen. Der Fahrzeit innerhalb des Studienortes kann somit keine Bedeutung beigemessen werden.

Auch wenn der Bf vorbringt, dass "*in der Praxis in mehr als die Hälfte der Fahrten die Stunde überschritten wird*, was auf die Durchquerung der gesamten Stadt Linz zurückzuführen ist", so ergibt sich daraus eindeutig, dass Fahrzeiten zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel unter einer Stunde betragen.

Die Einsichtnahme in die Fahrpläne der ÖBB (Scotty Fahrplanauskunft) zeigen auch, dass mehrere Fahrten pro Tag mit den öffentlichen Verkehrsmittel sowohl zum als auch vom Studienort Linz in weniger als einer Stunde erfolgen.

Der Nachweis, dass die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt, ist somit nicht gelungen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Einzugsbereich des Wohnortes des Bf. eine gleichartige Ausbildung in Linz für das Diplomstudium der Rechtswissenschaften seiner Tochter zur Verfügung steht, sodass ein Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für 2012 nicht zusteht.

Somit war die Beschwerde als unbegründet 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.

Da gegenständlich keine Rechtsfrage vorliegt, die von grundsätzlicher Bedeutung ist, ist eine Revision nicht zulässig. Im übrigen wird auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, von der im gegenständlichen Fall nicht abgewichen wird.

Linz, am 28. Mai 2018