

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., über die Beschwerde vom 3.11.2014 gegen die Bescheide des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart vom 10.10.2014, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren ist die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme im Einkommensteuer- (ESt-) Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers (Bf.) für die Jahre 2011 und 2012 zu klären.

Bei der ursprünglichen Einkommensteuerveranlagung vom 1.3.2012 (ESt-Bescheid 2011) und vom 12.4.2013 (ESt-Bescheid 2012) waren Kosten für die auswärtige Berufsausbildung für die Tochter des Bf. in Höhe von € 1.320,-- erklärungsgemäß berücksichtigt worden.

Das Finanzamt nahm die Einkommensteuerfahren 2011 und 2012 mit Bescheiden vom 10. Oktober 2014 wieder auf. Das Finanzamt geht vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO aus, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien. Die zusätzliche Begründung des neuen Sachbescheides 2011 (in Ergänzung zu jener des Erstbescheides) lautete wie folgt:

"Der Kinderfreibetrag für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer 123 kann nicht berücksichtigt werden, da für dieses Kind im Kalenderjahr für nicht mehr als sechs Monate der Kinderabsetzbetrag zusteht.

Studienkosten stehen nur dann zu, wenn die Ausbildungsstätte vom Familienwohnsitz mehr als 80 km entfernt ist und die tägliche Hin- und Rückfahrt (länger als 1 Stunde) nicht zumutbar ist. Da die Entfernung Eisenstadt - Wien weniger als 80 km beträgt und die Fahrzeit unter einer Stunde liegt (Domplatz Eisenstadt - Südtirolerplatz) Wegstrecken vom

elterlichen Haushalt zum Domplatz und vom Südtirolerplatz zur Ausbildungsstätte sind nicht zu berücksichtigen) stehen die Studienkosten nicht zu. Der Unterhaltsabsetzbetrag konnte nur für sechs Monate anerkannt werden, da für Ihre Tochter nur bei Juni 2011 Familienbeihilfe bezogen wurde." Ebenso wurde der neue Sachbescheid 2012 begründet mit dem Unterschied, dass der Unterhaltsabsetzbetrag für 2012 gar nicht mehr gewährt wurde.

Gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerbescheide für 2011 und 2012 brachte der Bf. eine Beschwerde mit folgender Begründung ein:

"Aus den Wiederaufnahmebescheiden vom 10. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuerbescheid für 2011 sowie für Einkommensteuerbescheid 2012 geht in der jeweiligen Begründung nicht hervor, was die angeblich neu hervorgekommenen Tatsachen seien. Jedenfalls sind sämtliche die Sachverhaltselemente, wie sie in den jeweiligen Begründungen angeführt werden, keineswegs neu. In Ermangelung neuer Tatsachen erscheint daher die Wiederaufnahme der Verfahren, welche mit nicht näher spezifizierten neuen Tatsachen begründet werden, nicht opportun."

Daraufhin erließ das Finanzamt zwei Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Sachbescheide mit folgender Begründung:

"Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gemäß § 34 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

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).

Nach dem § 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. Der ab 1. Jänner 2002 anzuwendende § 2 dieser Verordnung in der Fassung BGBl. II 2001/449 lautet:

"(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."

Der § 2 der Verordnung verweist zur Ermittlung der Fahrzeit auf die Grundsätze des (§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992. Diese Bestimmung lautet:

"(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."

Die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, führt in ihrem 51. Gemeinden an, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist. In diese Verordnung wurde mit der Verordnung BGBl. II 2001/295 ein § 22 eingefügt, der lautet: „§ 22. Wenn in einem Verfahren über die Zuerkennung von Studienbeihilfe nachgewiesen wird, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt, so gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar."

Diese Verordnungsbestimmung entspricht dem § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001.

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 idF, 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.

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). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

Da die Entfernung Eisenstadt - Wien weniger als 80 km beträgt und die Fahrzeit laut VOR-Fahrplanauskunft (siehe Beilagen) unter einer Stunde liegt (Haltestelle Eisenstadt Domplatz 7- Haltestelle Wien Quellenstraße/Favoritenstraße bzw. Haltestelle Wien Quellenstraße/Favoritenstraße - Haltestelle Eisenstadt Domplatz), konnten die ...Berufsausbildungskosten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für Ihre Tochter J. nicht gewährt werden.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 sind Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe-)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 abgegolten. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Da für Ihre Tochter J. die Familienbeihilfe bis Juni 2011 ausbezahlt wurde, konnte der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 nur für den Zeitraum Jänner 2011 bis Juni 2011 gewährt werden.

(bzw. für 2012:)

Da für Ihre Tochter J. im Kalenderjahr 2012 keine Familienbeihilfe ausbezahlt wurde, konnte der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 nicht gewährt werden.

Weiters war der Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs. 2 EStG 1988, für Ihre Tochter, nicht zu berücksichtigen, da dieser nur für Kinder im Sinne des § 106 Abs. 2 EStG 1988 (mehr

als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988) zusteht.

Ihre am 24.2.2012 bzw. 9.4.2013 eingebrachte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 bzw. 2012 wurde am 1.3.2012 bzw. am 12.4.2013 erklärungsgemäß veranlagt.

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in dieser Bescheidbegründung angeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machten. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Ihre Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 bzw. 2012 vom 10.10.2014 war abzuweisen."

Weiters ergingen zwei Beschwerdeentscheidungen betreffend die Wiederaufnahmen des Verfahrens (für 2011 und 2012) mit folgender Begründung:

"Ihre am 9.4.2013 eingebrachte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 (bzw. 2012) wurde am 1.3.2012 (bzw. 12.4.2013) erklärungsgemäß veranlagt.

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung (Einkommensteuerbescheid 2012) angeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machten.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen.

Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt

für ausreichend und „weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmegrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (z.B. VwGH 14.3.1990, 88/13/0011). Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmegrund (Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Selbst wenn also die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen.

Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die in der Erklärung des Abgabepflichtigen beantragten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2934 mwN).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten und durch die Aktenlage gedeckt, dass die entsprechenden Aufwendungen, laut Begründung zur Beschwerdeentscheidung (Einkommensteuerbescheid 2011 bzw. 2012), nicht absetzbar sind.

Ihre Beschwerde war daher abzuweisen!"

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

"Die belangte Behörde legt im Wesentlichen dar, dass neue Tatsachen hervorgekommen seien welche eine Wiederaufnahme begründen sollen. Weiters legt die Behörde überaus wortreich dar, welche Nachlässigkeiten sie sich erlauben darf. Offensichtlich bestand entsprechender Bedarf zur Rechtfertigung.

Im Übrigen wird das bisherige Vorbringen vollinhaltlich aufrechterhalten. Es sind keine neuen Tatsachen hervorgekommen. Tatsachen in diesem Sinne sind nach der Judikatur des VwGH Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen (vgl. VwGH vom 26. Juli 2000, 95/14/0094). Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind.

Die neu hervorgekommenen „Tatsachen“ erblickt die belangte Behörde offenbar im Alter meiner Tochter, J.R., 1986 geb., sowie in der Wegstrecke zur Ausbildungsstätte. Ich habe diese und alle übrigen Daten in allen Eingaben, also auch in den Veranlagungen 2011 und 2012, stets korrekt nach bestem Wissen und Gewissen angegeben. Diese Tatsachen (Geburtsdatum und Wegstrecke) haben sich logischerweise auch nicht geändert. Der belangten Behörde sind offenbar Fehler in der rechtlichen Beurteilung der jeweiligen Sachlage unterlaufen und sucht nunmehr dies unter das Vorliegen neuer „Tatsachen“ zu subsumieren, um von der eigenen Nachlässigkeit (welcher in der Beschwerdeentscheidung viel Platz eingeräumt wurde) abzulenken.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. bestreitet das Hervorkommen von bescheidrelevanten Tatsachen nach dem Ergehen des angefochtenen Bescheides und damit das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, bilden somit den hauptsächlichen Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.1.1999, ZI. 98/14/0038; 26.7.2000, ZI. 95/14/0094), also **Sachverhaltselemente**, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen als vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, ZI. 96/15/0148; 26.7.2000, ZI. 95/14/0094; 21.11.2007, ZI. 2006/13/0107). Keine Tatsachen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. Ritz, BAO4, § 303 Tz 7 und 9). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. zB VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148; 27.11.2012, 2008/13/0081).

Werden Tatsachen festgestellt, die im vorangegangenen Ermittlungsverfahren zwar bekannt waren, aber unberücksichtigt geblieben sind, so sind sie nicht neu hervorgekommen.

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Neu hervorgekommen sind solche Umstände, wenn sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren. Damit bietet die Wiederaufnahme die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel müssen entscheidungsrelevant sein, somit geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Dazu hat sie die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung ihres Bescheides kontrollierbar darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit sie als Wiederaufnahmsgrund gelten kann, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5.4.1989, 88/13/52).

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides anzuführen (vgl. Ritz, BAO4, § 307 Tz 3 und die dort angeführte Judikatur). Dies deswegen, da die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen der Erledigung einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung lediglich zu beurteilen hat, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen, nicht jedoch, ob eine Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre (zB VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062).

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf den Sachbescheid begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben im Sachbescheid. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl. VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075).

In den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2011 und 2012 hat der Bf. unter dem Punkt 5. *Außergewöhnliche Belastungen* beim Unterpunkt 5.4 (*Pauschale für die auswärtige Berufungsausbildung des Kindes*) bei der Anzahl der Monate "12" eingetragen und bei der Postleitzahl "1090". Somit liegt keine andere bzw. neue Tatsache gegenüber

dem der abweisenden Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats, Gz. RV/2310-W/10 vom 15. November 2010 (betreffend Einkommensteuer 2009) - worin ebenfalls die Ausbildung der Tochter des Bf. in 1090 Wien gegenständlich war - zugrundeliegenden Sachverhalt, vor.

In den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden hat das Finanzamt begründend auf die Begründung der Sachbescheide verwiesen. Dort wird begründet, dass dem Bf. im Jahr 2011 weder die Studienkosten (gemeint: der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988) noch der Kinderfreibetrag zusteht. Der Unterhaltsabsetzbetrag konnte nur mehr für den Zeitraum Jänner 2011 bis Juni 2011 gewährt werden. Ebenso lautete die Begründung des Sachbescheides für 2012 mit dem Unterschied, dass der Unterhaltsabsetzgebetrag hier gar nicht mehr gewährt wurde. Dies sind jedoch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel. Weitere Wiederaufnahmegründe sind im Bericht nicht angeführt.

Im gegenständlichen Fall sind keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, sondern es handelt sich um die rechtliche Beurteilung von Tatsachen. Dies vermag die Wiederaufnahme der Verfahren nicht zu rechtfertigen. Nachdem in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide keine tauglichen Wiederaufnahmegründe angeführt sind, ist die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht verfügt worden. Somit war eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß 303 Abs. 4 BAO im vorliegenden Fall ausgeschlossen. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher aufzuheben.

Jedoch käme nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO bezüglich der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 (Erstbescheide) **innerhalb der Verjährungsfrist** in Frage:

Diese Bestimmung ist bezüglich Unrichtigkeiten im Rechtsbereich dann anwendbar, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung (d.h. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge) nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung) [vgl. Tz 7 zu § 293b in *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999].

Da die rechtliche Problematik der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter des Bf. bereits durch die oben angeführte Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats (Gz. RV/2310-W/10 vom 15. November 2010) gelöst wurde und der Bf. trotzdem unter Missachtung dieser Entscheidung in den am 24. Februar 2012 bzw. am 9. April 2013 beim Finanzamt eingereichten Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 und 2012 wiederum die Pauschale für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter J. in 1090 Wien beantragt hat, liegt jedenfalls eine **offensichtliche Unrichtigkeit im Rechtsbereich** vor, die vom Finanzamt ohne nähere Untersuchungen bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärungen hätte erkannt werden müssen.

Tatsache ist, dass die den Abgabenerklärungen 2011 und 2012 zu Grunde liegende unrichtige Rechtsauffassung des Bf. - Zustehen des Pauschbetrages für auswärtige

Berufsausbildung für seine Tochter - vom Finanzamt aus diesen übernommen worden ist, wodurch die berichtigten Bescheide mit Rechtswidrigkeiten belastet wurden, die einer Berichtigung nach § 293b BAO jedenfalls zugänglich ist (vgl. Tz 7 zu § 293b in *Ritz*, Bundesabgabenordnung, 4. Auflage).

Aufgrund der erklärungsgemäßen Erstveranlagung ohne nähere Überprüfung hat die Abgabenbehörde bei der Erlassung der Erstbescheide keineswegs bewusst die unrichtige Rechtsauffassung des Bf. geteilt, sondern die den Abgabenerklärungen 2011 und 2012 zu Grunde liegende unrichtige Rechtsauffassung des Bf. - Zustehen des Pauschbetrages für auswärtige Berufsausbildung von Kindern - vom Finanzamt übernommen worden ist, sind die Erstbescheide mit Rechtswidrigkeit belastet worden, die einer Berichtigung nach § 293b BAO jedenfalls zugänglich ist (vgl. Tz 7 zu § 293b in *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Denn aus den Gesetzesmaterialien (1162 BlgNR 17. GP, 15) lässt sich der Grundsatz ableiten, dass Berichtigungen gemäß § 293b BAO im Allgemeinen nur vorzunehmen sind, wenn keine andere verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung des richtigen Besteuerungsergebnisses besteht. Dies ergibt sich aus folgenden Sätzen: "Selbst wenn später diese Unrichtigkeiten erkannt werden, besteht nicht immer eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses, z.B. wenn ein Wiederaufnahmsgrund fehlt oder wenn die Jahresfrist des § 302 BAO für eine auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung durch die Oberbehörde bereits verstrichen ist. Durch den neuzuschaffenden § 293b BAO soll nun die Möglichkeit geschaffen werden, solche offensichtlichen Unrichtigkeiten ... zu beseitigen" (vgl. *Ritz*, Berichtigungen gemäß § 293b BAO in *ÖStZ* 1990, 187).

Das Bundesfinanzgericht hatte daher, wie im Spruch angeführt, der Beschwerde Folge zu geben.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidend für die Klärung der verfahrensgegenständlichen Streitfrage waren im wesentlichen Sachverhaltsfragen. Im Übrigen folgt die Entscheidung der zitierten, unstrittigen höchstgerichtlichen Judikatur.

Wien, am 10. Oktober 2016