



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, gegen den gem. § 295 (1) BAO geänderten Bescheid des Finanzamtes xxx vom 14. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat am 5. Juli 2007 den Einkommensteuerbescheid 2006 auf Grund der eingereichten elektronischen Erklärung des Bw erlassen. In diesem Bescheid wurden zunächst lediglich die Einkünfte des Bw aus nichtselbständiger Arbeit erfasst.

Am 14. November 2008 hat das Finanzamt sodann einen gem. § 295 Abs. 1 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erlassen, in dem abweichend vom Bescheid vom 5. Juli 2007 neben den Einkünften des Bw aus nichtselbständiger Arbeit negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von 225,93 € erfasst wurden. Überdies wurde der Bescheid dahingehend abgeändert, dass der ursprünglich gewährte Pauschbetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 für auswärtige Berufsausbildung nicht mehr gewährt wurde. Das Finanzamt begründete die Erlassung des Berichtigungsbescheides gem. § 295 BAO mit bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes xxxx zu Steuernummer xxxxx vom 15.10.2008. Zur nunmehrigen Aberkennung des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 wurde begründend ausgeführt, Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes würden dann

eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Bei der Auslegung des Begriffes „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen. Die Formulierung „entsprechende“ sei sohin nicht im Sinne von „gleich“, sondern von „gleichwertig“ zu verstehen (vgl. etwa VwGH 7.8.2001, 97/14/0068, 22.12.2004, 2003/15/0058).

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsauslegung habe der Unabhängige Finanzsenat in zahlreichen Entscheidungen (zB: UFS 28.8.2008, RV/0713-W/08) die Ausbildung an einem Oberstufenrealgymnasium trotz Bestehens von bestimmten Ausbildungsschwerpunkten mit der Ausbildung an einer Oberstufe der Schulformen Gymnasium bzw. Realgymnasium im Ausbildungsziel (= Ablegen der Matura) als gleichwertig angesehen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

Die vom Bw innerhalb der vom Finanzamt bescheidmäßig bis 30.1.2009 gewährten Fristverlängerung und damit fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich zum einen gegen die Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO an sich als auch (inhaltlich) gegen die Aberkennung des Pauschbetrags für auswärtige Berufsausbildung eines Kindes. Der Bw hat die seiner Ansicht nach fehlenden Berechtigung des Finanzamts, einen Berichtigungsbescheid zu erlassen, damit begründet, der Bescheid 2006 sei am 5.7.2007 festgestellt worden, es gebe daher keine Möglichkeit für das Finanzamt, diesen zu ändern, da alle Fristen bereits abgelaufen seien. Die Begründung des Finanzamts, dass die Änderung aufgrund einer bescheidmäßigen Feststellung des FA xxxxxx erfolgt sei, sei daher nicht korrekt. Das FA xxxxxx habe mit seiner Steuererklärung nur hinsichtlich seines Anteiles beim A zu tun, im Oktober habe es sicherlich keinen Bescheid mehr gegeben, der mit ihm zu tun haben könne. Gegen die Aberkennung des Pauschbetrages für auswärtige Berufsausbildung wurde vorgebracht, seine Tochter habe das Gymnasium B bis zur vierten Klasse besucht und ab der fünften Klasse dann in das C der Barmherzigen Schwestern nach D - musischer Zweig - gewechselt. Eine derartige Ausbildung werde im Bezirk xxx nicht angeboten.

Das Finanzamt könne ihm glauben, dass es ihm lieber wäre, seine Tochter würde zu Hause wohnen. Da sie ihr aber eine optimale Ausbildung bieten möchten - und die sei nun einmal die musische für sie – hätten sie große Kosten auf sich genommen - Heim, Fahrtkosten, Schulgeld usw., zusammen rund 700 Euro im Monat, um ihr das zu ermöglichen.

Nun schreibe man ihm und sage ihm telefonisch, dass Gymnasium gleich Gymnasium sei, sie könne ja B gehen. Es sei ihm unverständlich, wie das Finanzamt zu solchen Ansichten kommen könne, vor allem, weil es sich ja nur um 180 Euro p.m. (*Anmerkung der Referentin*

des UFS: gemeint wohl 110,00 € pro Monat) handle und die tatsächlichen Kosten rund viermal so hoch seien.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 6. Februar 2009 direkt (ohne Ergehen einer Berufungsentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO:

Der Bw geht davon aus, dass die Voraussetzungen für die Erlassung des Berichtigungsbescheides gem. § 295 Abs. 1 BAO nicht vorgelegen seien. Der Bw stellt nicht in Abrede, dass er am A beteiligt ist, meint allerdings, im Oktober habe es sicherlich keinen Bescheid mehr gegeben, der mit ihm zu tun haben könne.

Hiezu ist festzustellen, dass der Bw im Jahr 2006 an der „E.“ in F beteiligt war, deren (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2006 mit **Bescheid vom 15. Oktober 2008** gem. § 188 BAO einheitlich (für die Gemeinschaft) festgestellt und (gesondert) auf die Beteiligten ihrer Beteiligung entsprechend verteilt wurden. Der Feststellungsbescheid wurde dem Vertreter gem. § 81 BAO zugestellt und gilt, zumal das Finanzamt auf die Zustellwirkung gem. § 101 Abs. 3 BAO hingewiesen hat, mit der Zustellung an den Vertreter als gegenüber allen Beteiligten zugestellt. Laut diesem Feststellungsbescheid beträgt der auf den Bw entfallende Anteil am Verlust der Gemeinschaft (negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb) im Jahr 2006 - **225, 93 €**. Der auf den Bw entfallende Verlustanteil wurde vom Finanzamt im nunmehr angefochtenen (gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten) Einkommensteuerbescheid 2006 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.

§ 295 Abs. 1 BAO lautet: *„Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er **ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist**, im Fall der **nachträglichen** Abänderung, Aufhebung oder **Erlassung des Feststellungsbescheides** von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, oder wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist“* (Anmerkung: fallbezogen wesentliche Teile des Gesetzestextes wurden von der Referentin des UFS durch Fettdruck hervorgehoben).

Grundlagenbescheide iSd § 295 Abs. 1 BAO sind Feststellungsbescheide, insbesondere solche gem. § 186, 187, 188, und 189 BAO. Ein Einkommensteuerbescheid ist von der gem. § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften abgeleitet (vgl. Ritz, BAO³ § 295 Tz 5). Die Änderung des Einkommensteuerbescheides hat bei Vorliegen der

Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob der vom Feststellungsbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid bereits rechtskräftig war, zu erfolgen.

Im Hinblick darauf, dass der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für die „E“ vom Finanzamt xxxxxx erst am 15. Oktober 2008 und damit - bezogen auf den vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2006 des Bw vom 5. Juli 2007 - **nachträglich** erlassen wurde, war die vom Finanzamt vorgenommene Anpassung des Einkommensteuerbescheides 2006 (als vom Feststellungsbescheid vom 15. Oktober 2008 abgeleiteter Bescheid) an die Ergebnisse des Feststellungsbescheides (= Grundlagenbescheid) im Wege einer Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO nicht nur rechtlich zulässig, sondern von Gesetzes wegen (zwingend) vom Finanzamt vorzunehmen. Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde erster Instanz als der für Änderungen gem. § 295 Abs. 1 BAO zuständigen Behörde nur die Möglichkeit ein, mit der Änderung bis zur Rechtskraft des nachträglich erlassenen Feststellungsbescheides abzuwarten. Es besteht aber kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen auf ein solches Zuwarten (Ritz, BAO³, § 295 Tz 13 mit Verweis auf VwGH 18.3.87, 87/13/0002).

Die vom Bw gegen die Bescheidberichtigung gem. § 295 Abs. 1 BAO erhobenen Einwände, das Finanzamt hätte den Berichtigungsbescheid wegen Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5. Juli 2007 nicht ändern dürfen, bzw. es sei im Oktober 2008 kein Bescheid ergangen, aus dem sich Auswirkungen für den Einkommensteuerbescheid 2006 ergeben hätten, sind daher unberechtigt bzw. entsprechen, was das in Abrede gestellte Ergehen des Feststellungsbescheides im Oktober 2008 bzw. das vermeintliche Fehlen von Auswirkungen auf den Einkommensteuer 2006 anlangt, nicht den Tatsachen.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass bei Änderungen gem. § 295 Abs. 1 BAO der Bescheid **nach jeder Richtung** (d.h. auch zuungunsten des Steuerpflichtigen) abgeändert werden kann (vgl. Ritz, BAO³, § 295 Tz 8 mit Verweis auf u.a. VwGH 28.11.2001, 97/13/0204), sodass auch die nachträgliche Aberkennung des Pauschbetrages im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 verfahrensrechtlich gedeckt ist. Ein gem. § 295 Abs. 1 BAO erlassener Bescheid kann in vollem Umfang - abgesehen von den sich aus § 252 Abs. 1 und 2 BAO ergebenden Beschränkungen - mit Berufung angefochten werden (vgl. nochmals Ritz, BAO³, § 295 Tz 8 mit Judikaturnachweisen). Da sich die (inhaltlichen) Einwendungen des Bw in der Berufung ausschließlich gegen die Nichtgewährung des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 und nicht gegen Feststellungen richten, die im Feststellungsbescheid des Finanzamts xxxxxx getroffen wurden, sind sie von den sich aus der Bindungswirkung gem. §

252 Abs. 1 und 2 BAO ergebenden Beschränkungen des Berufungsrechts nicht betroffen, und daher (inhaltlich) auf ihre Berechtigung zu prüfen.

2. Kosten der auswärtigen Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung:

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) hat sich mit der strittigen Frage, nämlich, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 vorliegen, bereits in der Begründung zu der am 14.5.2009 an den Bw ergangenen **Berufungsentscheidung des UFS, RV/0036-F/09, betreffend Einkommensteuer 2007** eingehend auseinandergesetzt. Da in der gegenständlichen Berufung keine neuen Argumente vorgebracht werden - wie in dem schon von der Referentin entschiedenen Jahr 2007 wird der Grund für die Schulwahl, nämlich der Wunsch der Eltern, der Tochter durch den Besuch des C (musischer Zweig) eine optimale Ausbildung zu bieten, angeführt, und das Vorliegen einer entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes in Abrede gestellt (Zitat aus der Berufung: *„Eine derartige Ausbildung werde im Bezirk xxx nicht angeboten“*) - wird zur Begründung der Abweisung des gegenständlichen Antrags auf Gewährung des Pauschbetrags gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 für 2006 auf die Begründung zur Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 verwiesen, die sohin einen integrierten Bestandteil der Begründung der gegenständlichen Berufungsentscheidung für das Jahr 2006 bildet. Die Referentin hat in der Entscheidung für 2007 auch begründet, weshalb das Gymnasium in B ungeachtet des Umstands, dass es an dieser Schule keinen „*musischen Zweig*“ gibt, (steuerlich!) als entsprechende Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw anzusehen ist. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen. Ein Antrag auf Berücksichtigung des (weder der Höhe nach bezifferten noch betraglich nachgewiesenen) Schulgelds neben dem Pauschbetrag wurde nicht gestellt, wäre aber im Übrigen auch für 2006 aus den in der Berufungsentscheidung für das Jahr 2007 dargestellten Gründen abzuweisen gewesen.

Die Referentin hofft, dass es ihr in der Begründung der Berufungsentscheidung zu RV/0036-F/09 gelungen ist, dem Bw verständlich zu machen, weshalb die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter nicht als außergewöhnliche Belastung steuerlich Berücksichtigung finden können. Die Referentin betont nochmals, dass mit der (neuerlichen) Abweisung des Begehrens keine Wertung der persönlichen Entscheidung des Bw und seiner Gattin, ihrer Tochter, indem sie ihr den Besuch des C in D ermöglichen, eine laut Bw optimale Ausbildung zu ermöglichen, verbunden ist. Die Referentin verkennt auch nicht, dass eine Ausbildung an einer Privatschule mit Internatsunterbringung mit weitaus höheren Kosten verbunden ist als dies bei Besuch einer öffentlichen Schule im Nahebereich des Wohnortes der Fall ist.

Dennoch kann die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (ebenso wie jene des Finanzamts), ob Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, nicht danach getroffen werden, ob ein Handeln menschlich verständlich und achtsenswert ist, sondern nur danach, ob die im Gesetz normierten Voraussetzungen (Tatbestandsmerkmale) für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung als erfüllt anzusehen sind. Bei dieser Beurteilung ist auch auf die von der höchstgerichtlichen Judikatur (Verwaltungsgerichtshof) aufgestellten Grundsätze und Begriffsauslegungen (fallbezogen zum Begriff der „*entsprechenden*“ Ausbildungsmöglichkeit) Bedacht zu nehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Mai 2009