



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V. E., Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Amtsdirektorin Eva Hoffmann, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage haben sowohl V. E. als auch ihr Ehegatte W. E. den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung des gemeinsamen, am 00.00.1983 geborenen Sohnes T. in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2007 – jeweils zu 100% - geltend gemacht.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hat zunächst in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 bis 2007 den Pauschbetrag jedem der Elternteile zur Gänze gewährt.

Mit Bescheiden vom 23. April 2009 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 von Amts wegen wiederaufgenommen und gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide erlassen.

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide verweist – in Zusammenhang mit der Begründung der Einkommensteuerbescheide - darauf, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben neu hervorgekommen sei, dass beide Ehegatten den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für ihren Sohn T. „beantragt und auch erhalten haben“.

Das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiege das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, auch könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als gering bezeichnet werden.

Im neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wurde bei der Bw. V. E. vom Finanzamt der Pauschbetrag für 5 Monate berücksichtigt (auswärtige Berufsausbildung insgesamt 9 Monate), im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 für 1 Monat (auswärtige Berufsausbildung insgesamt 2 Monate), im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 für 6 Monate (auswärtige Berufsausbildung insgesamt 12 Monate), im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 für 6 Monate (auswärtige Berufsausbildung insgesamt 12 Monate) und im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 ebenfalls für 6 Monate (auswärtige Berufsausbildung insgesamt 12 Monate).

Mit Schreiben vom 18. Mai 2009 erhoben die Ehegatten Berufung gegen die Bescheide vom 23. April 2009 (V. E.) bzw. vom 28. April 2009 (W. E.), „die die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 betreffen“ mit dem Antrag, die Bescheide „hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens aufzuheben“.

Aus allen den Ehegatten zugänglichen Informationsmaterialien und auch auf der Internetseite des BMF sei nicht eindeutig erkennbar, dass der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung für Kinder nur einmal je Kind und nicht einmal je Elternteil zustehe. Daher hätten beide Ehegatten seit 2003 den Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung beantragt und zuerkannt erhalten. „Aus unserer Sicht ist dieser Freibetrag je Elternteil auch gerechtfertigt, da der Geldaufwand für unseren Sohn durch das Studium in Wien erheblich war und der Freibetrag nur einen ganz geringen Teil der tatsächlichen Kosten repräsentiert.“

„Wir haben in unseren Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2008 keine Tatsachen verschwiegen, keine Beweismittel versteckt, keine Punkte in den Erklärungen ausgelassen, wir haben vom Jahre 2003 bis 2007 bzw. 2008 immer die gleichen Angaben zur auswärtigen Berufsausbildung (Schulausbildung) unseres Sohnes abgegeben...“

Wenn nunmehr das Finanzamt nach 5 Jahren feststellt, dass die Bescheide aus den Jahren 2003 bis 2007 falsch sind, so verweisen wir darauf, dass diese Bescheide in Rechtskraft

erwachsen sind und kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist. Wir haben keine Tatsachen verdeckt, berichtet, verschwiegen, korrigiert. Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher nicht gerechtfertigt. Die Bescheide aus den Jahren 2003 bis 2007 sind nicht durch falsche Angaben von unserer Seite entstanden...“

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. Mai 2009 – übertitelt mit „Einkommensteuerbescheid“ unter Anführung des jeweiligen Jahres – wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufungen „gegen den Bescheid vom 23.04.2009“ als unbegründet ab:

„Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessungsübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zugunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Auf der von Ihnen im Berufsbegehren erwähnten Internetseite ist nachzulesen: Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes sind mit EINEM Pauschalbetrag als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Der Pauschalbetrag beträgt 110 € pro angefangenem Monat der Berufsausbildung. Daraus ist abzuleiten, daß der Pauschalbetrag PRO Kind JE Monat zusteht (und nicht PRO Elternteil JE Monat).“

Mit Schreiben vom 24. Juni 2009 beantragten die Ehegatten die Entscheidung der zweiten Instanz über ihre Berufungen.

„...in der Begründung vom 27.05.2009 wurde das Wort „einem“ in Großbuchstaben und damit hervorgehoben verwendet, in der Internetseite www.bmf.gv.at/steuern/tipps ist das Wort „einem“ nicht hervorgehoben, sodass nicht eindeutig hervorgeht, ob der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung für Kinder nur einmal je Kind oder einmal je Steuerpflichtigen zusteht.

Die Nutzung der offiziellen Internetseite des BM f. Finanzen erfolgt je Steuerpflichtigem und nicht je Familie. Wortlaut und Systematik der Eingliederung dieser Abschreibmöglichkeit lassen den Schluss zu, dass es sich um einen Freibetrag je Steuerpflichtigen handelt.

Dies umso mehr, wenn diese Vorgehensweise seit dem Jahr 2003 vom Finanzamt akzeptiert wurde. Jede von uns seit dem Jahre 2003 ausgefüllte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung hatte die gleichen Angaben.

Selbst wenn das Finanzamt jetzt zu dem Schluss kommt, dass der Freibetrag je Kind nur einmal zusteht, gibt es keine Gründe, eine Wiederaufnahme des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens für die vergangenen Jahre durchzuführen. Wir haben seit 2003 die gleichen Angaben gemacht. Ein Verschulden oder ein wissentliches Verschweigen von Umständen, wie uns jetzt von do. Seite vorgeworfen wird, besteht nicht. Wir haben unsere Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht und sehen uns jetzt mit einer Steuernachzahlung von € 2.043,94 konfrontiert und wissen nicht warum.

Wir ersuchen die 2. Instanz um genaue Prüfung und beantragen, der Berufung Folge zu geben.“

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hat – nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens betreffend Unterschrift der Bw. - mit Bericht vom 14. Juli 2009 die Berufung der Bw. vom 18. Mai 2009 gegen den „Einkommensteuerbescheid“ 2003 bis 2007, jeweils vom „28. April 2009“, dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da sich die Berufung vom 18. Mai 2009 offenkundig nicht gegen die Einkommensteuerbescheide, sondern gegen die Bescheide, mit welchen die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde, richtet, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass damit die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurden. Diese Bescheide betreffend V. E. datieren im übrigen alle mit 23. April 2009.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass beide Ehegatten V. E. und W. E. den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung des gemeinsamen Sohnes T. in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2007 zu jeweils 100% geltend gemacht haben.

Aus den Steuererklärungen ist nicht ersichtlich, dass auch der andere Ehegatte den Pauschbetrag für dasselbe Kind geltend gemacht hat; eine derartige Eintragung ist auch nicht vorgesehen.

Hätte das Finanzamt die Erklärungen beider Ehegatten bei der Veranlagung gleichzeitig geprüft, wäre die doppelte Geltendmachung des Pauschbetrages – der Sohn ist jeweils durch die Anführung der Sozialversicherungsnummer eindeutig bezeichnet – aufgefallen.

Eine derartige Prüfung ist freilich nicht erfolgt, vielmehr wurden V. E. und W. E. ohne weitere Prüfungshandlungen erklärungsgemäß veranlagt.

Eine gleichzeitige Prüfung der Steuererklärungen zweier Ehegatten anlässlich der erstmaligen Veranlagung ist nach den organisatorischen Abläufen an einem Finanzamt grundsätzlich nicht vorgesehen. Nur im Fall einer detaillierten Prüfung der Erklärungsangaben – sei es vor Bescheiderlassung, sei es (wie hier) im Wege einer Kontrolle nach Bescheiderlassung – kann es dazu kommen, dass auch mögliche Doppelabsetzungen (wie hier) überprüft werden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem 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 sind solche, die schon vor Erlassung des das wiederaufnehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, MGA BAO, § 303 Anm. 11).

Die amtswegige Wiederaufnahme ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr in einem wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden soll (vgl. die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, MGA BAO, § 303, E 163 zitierte Judikatur).

Die erklärungsgemäße Veranlagung ohne weitere Erhebung des Sachverhaltes steht der amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 27.4.2000, 97/15/0207).

Nun sind Tatsachen und Beweismittel der Abgabenbehörde nicht schon deshalb im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen, weil beide Ehegatten beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zur Einkommensteuer veranlagt wurden; das Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, MGA BAO, § 303, E 165 zitierte Judikatur) und nicht aus der anderer Verfahren, in denen diese Tatsachen oder Beweismittel möglicherweise erkennbar waren (vgl. die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, MGA BAO, § 303, E 166 zitierte Judikatur).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismittel bezieht sich auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Es ist glaubwürdig, dass das Finanzamt erst anlässlich einer konkreten Überprüfung nach Bescheiderlassung davon Kenntnis erlangt hat, dass beide Ehegatten gleichzeitig die Pauschbeträge beantragt haben.

Auch wenn der die Veranlagungen durchführende Organwalter des Finanzamtes bei Durchführung entsprechender Ermittlungen erkennen hätte können, dass auch vom jeweils anderen Ehegatten der Pauschbetrag beantragt worden ist, steht dies einer Wiederaufnahme nicht entgegen. Für derartige Ermittlungen bestand jedoch kein Anlass. Es ist daher dem Finanzamt nicht vorzuwerfen, dass es derartige Ermittlungen nicht gepflogen hat, ganz abgesehen davon, dass auch ein Verschulden der Abgabenbehörde an der Unkenntnis rechtserheblicher Tatsachen einer Wiederaufnahme nicht entgegen steht (vgl. die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, MGA BAO, § 303, E 180ff. zitierte Judikatur).

Zutreffend ist, dass die Ehegatten in gutem Glauben gehandelt haben und ihnen keine Täuschung der Abgabenbehörden vorzuwerfen ist. Es ist richtig, dass für einen rechtlichen Laien nicht ohne weiters erkennbar ist, dass der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung nur einmal je Kind und nicht einmal je Kind und Unterhaltspflichtigen zusteht.

Dieser Umstand ist im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen.

Nun hat das Finanzamt begründet, warum das Ermessen im Sinn des § 20 BAO zugunsten einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu üben war.

Die in den angefochtenen Bescheiden dargestellten Überlegungen werden auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs 1 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen.

Als gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren steuerlichen Folgen des Wiederaufnahmsgrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber dem wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die etwaige Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wieder aufzunehmenden Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer

Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, MGA BAO, § 303, Anm. 35).

Alle diese gegen eine Wiederaufnahme sprechenden Umstände liegen nicht vor:

Die aus den Wiederaufnahmen resultierenden Abgabennachforderungen von zwischen rund € 110 und € 288 im Jahr sind nicht als geringfügig zu bezeichnen, der Wiederaufnahmegrund schlägt nicht auf andere – nicht erfolgte - Änderungen der Bescheide durch, die Nachforderungen dürften auch einbringlich sein, ein Verschulden des Finanzamtes an der Nichtüberprüfung liegt im Hinblick auf die organisatorischen Vorschriften nicht vor und schließlich steht auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben der Wiederaufnahme entgegen.

„Treu und Glauben“ ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Allerdings ist das in Artikel 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von „Treu und Glauben“; der Grundsatz von „«Treu» und Glauben“ kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; zB Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14.7.1994, 91/17/0170). Von Bedeutung ist dieser Grundsatz – im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung – dort, wo der Steuerpflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (vgl. *Atzmüller/Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 39 Anm. 9).

Im Allgemeinen ist das Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung der Abgabenbehörde nicht geschützt (VwGH 12.9.2002, 98/15/0118). Die Abgabenbehörde kann nur dann gegen „Treu und Glauben“ verstoßen, wenn einerseits ein unrichtiges Verhalten der Abgabenbehörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet (VwGH 9.5.1989, 86/14/0068; VwGH 29.4.1992, 90/13/0292; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; VwGH 22.2.1995, 93/15/0040; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

„Treu und Glauben“ bestehen nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen; vielmehr müssten besondere Umstände

vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 5.5.1992, 92/14/0013; VwGH 26.1.1993, 89/14/0234; VwGH 22.3.1995, 92/13/0025; VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090). Dass die Abgabenbehörde eine gesetzwidrige Vorgangsweise – wie hier die doppelte Gewährung des Pauschbetrags in Unkenntnis des Umstandes der doppelten Beantragung - nicht mehr aufrechterhält, ist für sich allein keine Verletzung von „Treu und Glauben“ (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Die Kenntnis der Tatsache der gleichzeitigen Geltendmachung des Pauschbetrages für auswärtige Berufsausbildung war auch geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen:

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

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

Nach herrschender Meinung steht der Pauschbetrag von € 110,00 nur einmal je Kind zu und ist bei mehreren Unterhaltspflichtigen - nach der Verwaltungspraxis (RZ 878 LStR 2002) und nach *Fuchs in Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser*, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle „Auswärtige Berufsausbildung (Kinder)“ im Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die Berufsausbildung, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0055) entsprechend den jeweiligen Unterhaltspflichten - aufzuteilen, ansonsten steht er jenem Steuerpflichtigen zu, der ihn beantragt hat (vgl. *Doralt*, EStG, 11. Auflage, § 34 Tz. 67; *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2009], § 34 Anm. 76; idS auch UFS 10.4.2008, RV/0336-W/08 und UFS 6.5.2008, RV/3446-W/07).

Wie bereits ausgeführt, ist den berufungswerbenden Ehegatten beizupflichten, dass sich aus dem Steuererklärungsformular und den im Internet veröffentlichten Steuertipps des BMF nicht ersehen lässt, dass der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht gleichzeitig zu 100 % von beiden (Ehe)Partnern beansprucht werden kann.

Nun soll dieser Pauschbetrag in pauschalierter Form die Mehraufwendungen, die mit einer auswärtigen Berufsausbildung verbunden sind, abgelden. Es liegt auf der Hand, dass es hinsichtlich der Höhe dieser Mehraufwendungen keinen Unterschied machen kann, ob etwa bei einem Alleinerzieher (idR) nur ein Steuerpflichtiger den Pauschbetrag beantragen kann oder - wie im gegenständlichen Fall - grundsätzlich zwei (Ehe)Partner anspruchsberechtigt

sind. In Summe müssen, will man dem Gesetz keinen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen, die Abgeltungsbeträge gleich sein, da es ansonsten zu einer Bevorzugung von in einer aufrechten Partnerschaft Lebenden gegenüber allein Erziehenden käme.

Die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. Oktober 2009