



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A***** B*****, 2630 Ternitz, X-Gasse, vom 27. November 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachexpertin Hofrätin Mag. Dagmar Ehrenböck, vom 2. November 2012 betreffend Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 gemäß [§ 293b BAO](#) nach der am 10. Juli 2013 am Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt in Neunkirchen durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Berichtigungsbescheide vom 2. November 2012 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 7. September 2011 und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 3. April 2012 werden gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der in Ternitz wohnhaften Berufungswerberin (Bw), A***** B*****, für ihren Sohn C****, der das Militärrealgymnasium in Wiener Neustadt besucht und dort (verpflichtend) im Internat untergebracht ist, der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) zusteht.

Hinsichtlich der Veranlagung 2009 fand bereits – vor einem anderen Referenten - ein Verfahren vor der Berufungsbehörde statt, welches mit einer Aufhebung gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) zweier vom Finanzamt gemäß [§ 299 BAO](#) erlassener Aufhebungsbescheide betreffend

Einkommensteuer 2009 endete. In der Sache selbst wurde die Ansicht vertreten, der Bw stehe der Pauschbetrag „materiellrechtlich nicht zu, was sich aber aus ... verfahrensrechtlichen Gründen nicht umsetzen lässt“ (UFS 1. 6. 2011, RV/1132-W/11, RV/1133-W/11).

Mit Datum 7. 9. 2011 erging erklärungsgemäß der Einkommensteuerbescheid 2010, mit Datum 3. 4. 2012 erklärungsgemäß der Einkommensteuerbescheid 2011. In beiden Bescheiden wurde der Pauschbetrag gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) gewährt.

Mit Bescheiden vom 2. 11. 2012 wurden die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 gemäß [§ 293b BAO](#) in Bezug auf einen „Ausfertigungsfehler“ betreffend „außergewöhnliche Belastung“ dahingehend berichtigt, dass der Pauschbetrag nicht mehr gewährt wird.

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Mit Berufungsentscheidung des UFS (Unabhängigen Finanzsenates) vom 01.06.2011 wurde in der Begründung unter Punkt "D" ausgesprochen, dass Ihnen der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes gemäß §34 Abs.8 EStG/88 aus materiellrechtlichen Gründen nicht zusteht.

Der UFS vertritt gestützt auf die Literatur und die Rechtsprechung des VwGH die Auffassung, dass Ihr angestrebtes Ziel, Ihrem Sohn den Besuch des Militärrealgymnasiums in Wr. Neustadt und den damit verbundenen Internatsaufenthalt samt den dort vermittelten Wissensgebieten zu ermöglichen, nicht der Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung zu begründen vermag und daher die Internatskosten nicht im Wege des Pauschbetrages gemäß §34 Abs.8 EStG/88 berücksichtigt werden können.

Trotz dieser Ausführungen des UFS haben Sie am 06.09.2011 / 01.04.2012 per Finanz Online in der Arbeitnehmerveranlagung 2010 / 2011 diese auswärtige Berufsausbildung Ihres Sohnes beantragt. Da die Bescheiderstellung ohne vorherige Überprüfung des Finanzamtes erfolgte, war die offensichtliche Unrichtigkeit gemäß §293b BAO zu berichtigen."

Hiergegen richtet sich die Berufung der Bw vom 27. 11. 2013:

„....Betreffend die beiden oa. Bescheide, die ohne vorherige Überprüfung des Finanzamtes erfolgten und daher zu berichtigen waren erhebe ich innerhalb der gesetzten Frist Berufung.

Gleichzeitig beantrage gem. [§ 212a BAO](#) bis zur Erledigung der Berufung die Aussetzung des einzuhebenden Betrages von insgesamt € 713,--.

Begründung:

Nicht alle Aspekte der Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung und damit für die Wahl der Ausbildungsstätte wurden berücksichtigt.

1. Die Ausbildung an einem Gymnasium ist der Ausbildung an einer Sonderform, dem Militärrealgymnasium (zugeh. BM für Unterricht, Kunst und Kultur) mit verpflichtendem Internat (zugeh. BM für Landesverteidigung und Sport) nicht gleichzusetzen, weil die Ausbildung nicht nur an den Reifeprüfungsgegenständen, sondern auch an weiteren Gegenständen sowie an der vormilitärischen Ausbildung im Internat zu messen ist.

2. Der Grundsatz der Berücksichtigung des Kindeswohls verlangt, dass, je größer eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation des Unterhaltspflichtigen ist, dem Kind auch eine besondere, auswärtige Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren ist (z.B. der Besuch einer auswärtigen Skihandelsschule, VwGH 11.5.1993, 91/14/0085 oder der Besuch einer Golf-HAK in Stegersbach, Unabhängiger Finanzsenat, RV/0120-G/09, vom 9. 3.2010) obwohl sich dieser Schultyp im Einzugsbereich befindet.

Die Ausbildung meines Sohnes war darauf gerichtet, neben seiner Ausbildung durch die Schule (Ablegung der Reifeprüfung) eine weitere berufsbildende Ausbildung zu erlangen, für die im Einzugsbereich des Wohnortes keine Ausbildungsmöglichkeit besteht (vgl. VwGH 19.3.1998, [95/15/0047](#)).

Mein Sohn erwarb während des Besuches des Militärrealgymnasiums die Voraussetzungen, künftig seinen Beruf ausüben zu können. Im Rahmen seiner Ausbildung erwarb er die Qualifikation, das EF-Jahr (Einjährig Freiwillig) absolvieren zu dürfen, dieses Freiwilligen Jahr beim Österreichischen Bundesheer bedarf einer speziellen Eignung, und ist Voraussetzung für eine Laufbahn als Offizier beim Österreichischen Bundesheer.

Die Schule mit Internat kann aufgrund der hohen sportlichen Anforderungen nur nach Feststellung einer sehr guten sportlichen und körperlichen Eignung bei der Aufnahmeprüfung besucht werden. Das MilRG bildet eine Brücke zwischen dem militärischen und dem schulischen Bereich. Erzieheroffiziere im Internat unterrichten als Professoren, einige Lehrer bekleiden militärische Ränge. Der Besuch des Internats ist verpflichtend und die Ausbildung im Internat ist, wie oben beschrieben, als Einheit mit dem Zweck der Schule zu sehen, den Schülern die Voraussetzungen zur Ausbildung als Offizier des Österreichischen Bundesheeres zu vermitteln. Das Internat ist also nicht ein Aufenthalts- oder Nächtigungsort nach der Schule, sondern gemeinsame Ausbildungsstätte mit dem Militärrealgymnasium. Im Internat wird neben sportlichen Disziplinen die vormilitärische Ausbildung durchgeführt, diese beinhaltet die grundlegenden Verhaltensweisen eines militärischen Uniformträgers.

Dabei erlernen die Schüler (Zöglinge) bereits in der Praxis die verschiedenen militärischen Funktionen und unterstehen einem genauen Zeit- und Einsatzplan. Den Schülern ist es während der Woche daher weder gestattet, noch ist es ihnen zumutbar, nach Ausbildungsschluss nach Hause zu fahren. Die Schüler erhalten überdies auch keine Schülerfreifahrt.

Schwerpunkte, die im Militärrealgymnasium mit verpflichtendem Internat über das Ausmaß im Regelschulwesen hinaus reichen bzw. auch gravierend von diesem abweichen (Inhalte, Stundenausmaß etc.) liegen in den Bereichen:

- *politischer Bildung, Sicherheitspolitik, Vermittlung der Gliederung und Aufgaben der verschiedenen Waffengattungen, Fernmeldedienst, Geländekunde, Kartenkunde, Orientierung, Bearbeitung wehrpolitischer Themen,*
- *Kennenlernen der verschiedenen Waffengattungen vor Ort, sogenannte Truppenbesuche,*
- *vormilitärischer Ausbildung und Kameradschaftspflege bei Auslandsaufenthalten, z.B. bei der Royal Armee, bei einem 3-wöchigen Aufenthalt bei der Partnerschule, Welbeck-College, mit Sitz im britischen Leicestershire, in Großbritannien,*
- *intensiver sportlicher Ausbildung in militärsportlichen Disziplinen (Orientierungslauf, militärische Hindernisbahn, Schießausbildung etc.),*
- *grundlegender und weiterführender Kenntnisse des Führens und des Führungsverhaltens im Allgemeinen sowie der militärischen Führung im Besonderen, sowie Umsetzung dieser Kenntnisse in die Praxis,*
 - *Diese erworbenen Kenntnisse wurden im Rahmen des Schul- und Internatsbetriebes bei der vormilitärischen Ausbildung angewendet und auch in Form von diversen Gruppenbewerben und im Rahmen des jährlichen Abschlussmarsches in der Praxis geprüft. Zu diesem Zweck wurden für die Schüler praxisnahe Führungsseminare und Rhetorikseminare abgehalten. Die Schüler hatten zeitweise das Kommando über Einheiten bis zur Kompaniestärke, welche sie beim Gefechtsdienst, dem Exerzierdienst, dem verpflichtenden Abschlussmarsch und beim Dienstbetrieb gewissenhaft führen mussten.*
- *Selbst- und Kameradenhilfe*
 - *Die militärische Ausbildung im Bereich der Selbst- und Kameradenhilfe samt Befähigungsprüfung umfasst neben allen Themen der allgemeinen zivilen Basisausbildung (d.s. Kenntnisse für das Ergreifen der lebensrettenden*

Sofortmaßnahmen und der Ersten Hilfe einschließlich Herz-Lungen-Wiederbelebung) das gefechtsmäßige Retten und Bergen von Verwundeten sowie das Versorgen von Verletzungen insbesondere von Schussverletzungen und Verbrennungen, die ABC-Abwehrausbildung, welche umfassendes Wissen über Kampfstoffe und die richtige Anwendung der ABC-Schutzausrüstung beinhaltet, sowie den Selbstschutz unter Berücksichtigung der Besonderheiten im Gefecht.

Meinem Sohn war es o.a. Gründen nicht möglich, im Einzugsbereich unseres Wohnortes, eine entsprechende Ausbildung im Sinne des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) zu erhalten.

Ich beantrage aufgrund er o.a. Begründung die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung bzw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Jedenfalls beantrage ich meiner Berufung Folge zu geben, sodass die Bescheide vom 7.9.2011 und vom 3.4.2012 wieder hergestellt werden..."

Beigeschlossen war folgender Artikel aus den Niederösterreichischen Nachrichten:

MilRG: Abenteuer mit Matura

Einmalig in der österreichischen Bildungslandschaft: Das 1965 gegründete Militärrealgymnasium an der Theresianischen Militärakademie in Wiener Neustadt.



Pädagogik mit militärischem Kick – genau das ist es, was das Militärrealgymnasium, kurz MilRG einmalig macht, denn hier wird die Tradition der Kadettenschulen fortgesetzt. Das Militärrealgymnasium bietet mit der schulischen, der sportlichen und der vormilitärischen Ausbildung mehr als den Besuch eines Oberstufenrealgymnasiums.

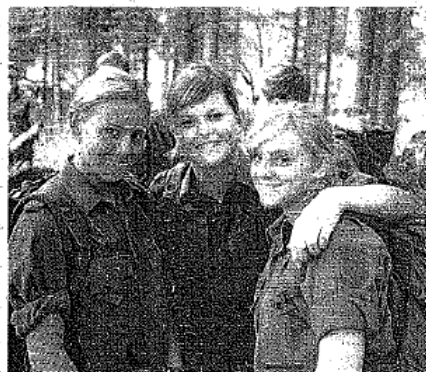
Vorbereitung für eine Offizierslaufbahn

Das MilRG begleitet professionell seine Schüler auf dem Weg zu ihrem Ziel, der Ablegung der Reifeprüfung. Den Militärgymnasiasten aus dem gesamten Bundesgebiet werden neben einem hohen Maß an fachlichem Allgemeinwissen in den einzelnen Gegenständen gleichzeitig

Werte wie Toleranz, Rücksichtnahme, gesunde Lebensführung, Pflichtbewusstsein und Treue zur Republik Österreich vermittelt. Diese fundamentale Mischung aus Unterricht und Erziehung soll nicht nur Grundlage für das weitere Privatleben sein, sondern darüber hinaus auch richtungsweisend für den weiteren beruflichen Werdegang. Bedingt durch die militärisch orientierte Internaterziehung, formale Informationen und das persönliche Erleben im Rahmen der vormilitärischen Ausbildung lernt man frühzeitig das Österreichische Bundesheer als Träger der umfassenden Landesverteidigung kennen. Daraus lässt sich ableiten, dass die Absolventen durch ihre erworbenen sozialen und fachlichen Kenntnisse bestens auf eine Offizierslaufbahn vorbereitet sind.

Militärische und vormilitärische Ausbildung

Im schulischen Unterricht gibt es einen naturwissenschaftlichen Schwerpunkt. Ein weiterer liegt im Bereich der politischen Bildung und der Sicherheitspolitik. Die verstärkte sportliche Ausbildung geht ebenfalls durch das vielseitige Angebot weit über den schulischen Unterricht hinaus: Alpinausbildung, Fußball, Shiu Shitsu, Orientierungslauf,



Reiten, Rettungsschwimmen sowie eine Wintersportwoche.

Ein vierjähriges Flugsportschulungsprogramm umfasst eine Segelflugsport- und Motor-

flugsportausbildung und endet mit dem Privatpilotenschein. Der Militärgymnasiast erhält eine vormilitärische Ausbildung. Sie setzt sich beispielsweise zusammen aus Exerzierdienst, Geländespielen, Orientieren, Leben im Felde, Truppenbesuchen und dem Abschlussmarsch.

Das Militärrealgymnasium führt mit zwei ausländischen Schulpartnern, in Frankreich und Großbritannien, eine sehr enge Zusammenarbeit.

Weitere Informationen:

Militärrealgymnasium, in 2700 Wiener Neustadt, Burgplatz 1. Direktion: 050201-2029601, office@milrg.at oder auf unserer Webseite www.milrg.at

Anzeige



Fotos: MilRG

Militärrealgymnasium Theresianische Militärakademie



Tag der offenen Tür

Samstag, 1. Dezember 2012

09.00 - 13.00 Uhr

www.milrg.at

Militärrealgymnasium Theresianische Militärakademie 2700 Wr. Neustadt, Burgplatz 1

Tel.: 050201 20 29604

SCHULE & KARRIERE

Ein Sonderprodukt der



43

Mit Telefax vom 9. Juli 2013 gab die Bw folgende – nicht unterfertigte –

„Sachverhaltsdarstellung“ vom 1. Juli 2013 durch den Leiter des Schulbataillons bekannt:

„...Gemäß dem Ressortübereinkommen, geschlossen zwischen dem Bundesministerium für Landesverteidigung und dem Bundesministerium für Unterricht (BMLV ZI.; 392.168-Ausb/65 vom 06 10 65), errichtet das BMU ab Beginn des Schuljahres 1965/66 mit dem Standort der Militärakademie Wr. Neustadt ein Bundesrealgymnasium (mit der Oberstufenform des naturwissenschaftlichen Realgymnasiums).

In Sachen der Schüler bzw. Zöglingsdisziplin und des Fortganges der Schüler in der Schule ist ein möglichst enges Zusammenwirken von Internatsleitung und Schulleitung zu pflegen. Es werden mindestens so viele Schüler aufgenommen, als Plätze im Internat vorhanden sind.

Der Stundenplan wird von der Schulleitung nach Fühlungnahme mit dem Schulkommandanten erstellt.'

Der Bataillonskommandant (Gesamtverantwortlicher militärischer Leiter des MilRG (= Schule + Internat) ist neben dem schulischen Leiter verantwortlich für die Führung und insbesondere die Wahrnehmung der Erziehungsauftrages an Soldaten und Jugendlichen des MilRG. Das Schwergewicht liegt in der Weitergabe der militärischen Tugenden, der strukturierten sportlichen und vormilitärischen Ausbildung, sowie der Unterstützung des Lehr- und Lernbetriebes. Ziel ist, das Interesse zum Offiziersberuf über die Reifeprüfung hinaus zu fördern, und möglichst viele Absolventen für die Ausbildung zum Offizier des Österreichischen Bundesheeres zu gewinnen.

Das Schulbataillon kommt seinem Auftrag in der gemeinsamen Verantwortung aller Beteiligten nach. Das erfordert die enge und vertrauensvolle Zusammenarbeit von Lehrpersonen, Erziehungsberechtigten, Erziehern, Kaderangehörigen und Zöglingen in der Anerkennung der Zielsetzungen und der Grundsätze der Bildungs- und Erziehungsarbeit im Sinne der schulischen, sportlichen und vormilitärischen Heranbildung von Offiziersanwärtern für die Theresianische Militärakademie, für das Österreichische Bundesheer.

Neben dem Ablegen der Reifeprüfung ist die Ausbildung und Erziehung im militärisch geführten Internatsbetrieb zum Zwecke der Heranbildung und Förderung des österreichischen Offiziersnachwuchses von wesentlicher Bedeutung. Dabei werden den Zöglingen vor allem folgende Kompetenzen mit entsprechenden Fähigkeits- und Verhaltensdimensionen vermittelt:

a) Führungskompetenz

b) Soziale Kompetenz

c) Vormilitärische Fachkompetenz

d) Persönlichkeitsbildung

Die Schulung dieser Kernkompetenzen stellt für die Absolventen des MiIRG eine grundlegende Führungsausbildung dar.

Dazu wird angeboten:

Vormilitärische Lehr- und Ausbildungsveranstaltungen:

Lehrveranstaltung	UE/AE
Formaldienst	10
Exerzierdienst	20
Kommunikationsmittel im ÖBH	5
Orientieren, Karten- und Geländekunde	10
Gerätelehre	8
Erste Hilfe	24
Marsch	20
Alpindienst, -marsch	20
Überlebenstraining	15
Führungsverhalten und Ausbildungsmethodik	20
Führungsverfahren und Befehlsgebung	20
Einsatz als Hilfsausbilder	40
Führungspraxis	140
Truppenbesuche	10
Österreich und seine Armee	10

Persönlichkeitsbildung:

Lehrveranstaltung	UE/AE
Verhaltenslehre – Gutes Benehmen wieder gefragt	10
Rhetorik	15
Präsentationstechnik	15
Teambuilding	30
Führungsverhalten 1	10
Führungsverhalten 2	10
Peer-Mediation und Konfliktbewältigung	15
Tanzschule –Grundkurs	20

Außerdem werden zusätzlich zu den obligatorischen Stunden „Bewegung und Sport“ (5. KI. 3 Stunden, 6. bis 8. KI. je 2 Stunden pro Woche) Sportstunden als Wahlpflichtfach bzw. als Unverbindliche Übung angeboten (2 Stunden pro Woche). Die Schüler müssen dabei aus folgendem Angebot wählen: Orientierungslauf, Gebirgsausbildung (Klettern), Jiu-Jitsu, Judo, Volleyball, Fußball, Krafttraining, Ausdauersport, Leichtathletik, Reiten, Rettungsschwimmen.

Im Bundesoberstufenstufenrealgymnasium an der TherMilAk (MiIRG) wird grundsätzlich gem. Lehrplan unterrichtet. Die Besonderheit im MiIRG als Gesamtpaket liegt aber in einer sog. "berufsorientierten Bildung und Ausbildung" (zu leisten gemeinsam mit dem Internat). In allen relevanten Gegenständen wird im Unterrichtsvollzug auf das Berufsbild Militär eingegangen (z. B. Fremdsprachen, Geschichte und Politische Bildung. Geographie und Wirtschaftskunde, Biologie und Umweltkunde. Chemie).

Im Allgemeinen wird angemerkt, dass viele Schulveranstaltungen vom Militär unterstützt werden - und umgekehrt (z. B. Schikurse). Die Teilnahme an schulischen und militärischen Veranstaltungen im In- und Ausland ist Programm (z. B. Schüleraustausch mit dem Welbeck-College in Großbritannien, Teilnahme an Fallschirmsprungausbildungen in Tschechien und in der BRD, Teilnahme an der Fluggruppenausbildung für besonders geeignet SchülerInnen in Zeltweg, Aigen und Langenleobarn, Teilnahme am Nijmegen-Marsch in den Niederlanden, Teilnahme am Marc-Aurel-Marsch, am Ostartichimarsch, ...).

Eine Aufnahme in das MilRG ist ausschließlich über einen zugewiesenen Internatsplatz möglich. Jemand, der die Aufnahmekriterien in das Internat nicht erfüllt, bekommt also keinen Schulplatz im MiRG.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass Schule und Internat eine Einheit, eine Symbiose bilden. Alle Angehörigen des MilRG (Lehrer, Erzieher, Kader und Schüler) ziehen zum Zwecke der Heranbildung des Offiziersnachwuchses für das ÖBH an - über die Reifeprüfung hinaus - an einem Strang...."

In der am 10. Juli 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung hielt der Referent den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens seine Auffassung vor, dass die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 aus den in weiterer Folge näher angeführten Gründen nicht offensichtlich unrichtig waren.

Das Finanzamt erklärte dazu, dass die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 deshalb erfolgt sei, da die ursprünglichen Bescheide ohne nähere Prüfung durch das Finanzamt automatisch ergangen seien, allerdings die Entscheidung des UFS betreffend das Jahr 2009 ausgesprochen habe, dass eine auswärtige Berufsausbildung nicht vorliege.

Was die Entscheidung des VwGH zur Golf-HAK anlange, habe der VwGH dort die Auffassung vertreten, es läge zusätzlich zur Reifeprüfung eine weitere Berufsausbildung vor. Dies sei beim MilRG mit dem Internat aber nicht der Fall.

Die Bw hielt dem entgegen, dass nach Auskunft Ihres Sohnes bereits während des Besuchs des Militärrealgymnasiums eine Ausbildung zum Gruppenkommandanten erfolge. Mit Abschluss der Ausbildung am MilRG und der Teilnahme an den vorgesehenen Abschlussmärschen sei die Berufsausbildung zum Gruppenkommandanten verbunden.

Es gäbe jährlich rund 400 Bewerber für den EF-Lehrgang, nur rund 1/4 absolviere allerdings diesen. Die Vorbereitung im MilRG und Internat auf den Lehrgang sei einfach eine völlig andere als an jeder anderen Schule.

C**** absolviere beim Bundesheer derzeit die Ausbildung zum Leutnant und studiere in Graz Rechtswissenschaften und europäische Ethnologie. Das Studium in Graz wurde auf Grund des familiären Nahebezugs gewählt.

Zur Entfernung zwischen der Wohnung und dem MilRG bzw Internat führte die Bw aus, dass sie an Hand des Tageskilometerzählers ihres Autos festgestellt habe, dass diese Entfernung regelmäßig mehr als 25 km betrage.

Das Internat werde aber nicht wegen der Entfernung vom Wohnort besucht, sondern deswegen, da die Unterbringung aus Ausbildungsgründen verpflichtend sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 293b BAO](#) lautet:

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.“

Eine Unrichtigkeit ist dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht (BMF, AÖF 100/1990; *Ritz*, ÖStZ 1990, 180; VwGH 18. 12. 1996, [94/15/0157](#); VwGH 9. 7. 1997, [95/13/0124](#)).

Nicht entscheidend ist, für wen die Unrichtigkeit offensichtlich ist, sondern ob sie tatsächlich auf keiner oder einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 293b Rz 2).

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (*Stoll*, [BAO](#), 2831; VwGH 28. 1. 1997, 93/14/0113; VwGH 9. 7. 1997, [95/13/0124](#); VwGH 16. 12. 2003, [2003/15/0110](#); VwGH 18. 3. 2004, [2003/15/0049](#)). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen (zB VwGH 18. 3. 2004, [2003/15/0049](#); VwGH 22. 12. 2004, [2004/15/0126](#); VwGH 19. 1. 2005, [2001/13/0235](#); VwGH 20. 5. 2010, [2007/15/0098](#)).

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, ist sie nicht gemäß § 293b beseitigbar (vgl. *Ritz*, ÖStZ 1990, 181; VwGH 25. 10. 1995, [95/15/0008](#); VwGH 21. 1. 2004, [2002/13/0071](#); VwGH 22. 12. 2004, [2004/15/0126](#); VwGH 20. 5. 2010, [2007/15/0098](#)).

[§ 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."

Die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. [BGBl. II Nr. 449/2001](#) lautet:

"Zu [§ 34 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988](#), BGBl. Nr. 400, wird verordnet:

§ 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2. (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.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die

Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.

§ 4. Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. § 2 in der Fassung der Verordnung [BGBl. II Nr. 449/2001](#) ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden."

[§ 26 Studienförderungsgesetz 1992](#) BGBl. Nr. 305 i. d. F. [BGBl. I Nr. 46/2007](#) lautet:

"Allgemeine Höchststudienbeihilfe

§ 26. (1) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 424 Euro (jährlich 5.088 Euro), soweit im Folgenden nichts Anderes festgelegt ist.

(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 606 Euro (jährlich 7.272 Euro) für

1. Vollwaisen,

2. verheiratete Studierende,

3. Studierende, die zur Pflege und Erziehung mindestens eines Kindes gesetzlich verpflichtet sind, und

4. für Studierende, die aus Studiengründen einen Wohnsitz im Gemeindegebiet des Studienortes haben, weil der Wohnsitz der Eltern vom Studienort so weit entfernt ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar ist; leben die Eltern nicht im gemeinsamen Haushalt, so ist der Wohnsitz jenes Elternteiles maßgebend, mit dem der Studierende zuletzt im gemeinsamen Haushalt gelebt hat. Dies gilt nicht für Studierende von Fernstudien.

(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.

(4) Der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen durch Verordnung jene Gemeinden zu bezeichnen, die wegen ihrer verkehrsgünstigen Lage zum Studienort diesem gleichgesetzt werden können."

[§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit, Sport und Konsumentenschutz über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 609/1993](#) i. d. g. F., lautet auszugsweise:

"§ 1. Von den angeführten Gemeinden ist die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wiener Neustadt zeitlich noch zumutbar:

... Ternitz"

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass nach den bisherigen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates zum Bundesoberstufenrealgymnasium an der Theresianischen Militärakademie die Ansicht vertreten wurde, die dortige Ausbildung sei mit jener an anderen Oberstufenrealgymnasien vergleichbar (UFS 26. 1. 2006, RV/0351-G/05; UFS 28. 3. 2007, RV/0404-G/04; UFS 1. 6. 2011, RV/1132-W/11). Hingegen hat die damalige Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland seinerzeit entschieden, der Pauschbetrag stehe angesichts der Ausbildung für den Offiziersberuf zu (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 10. EL § 34 Anm. 63).

Angesichts des Vorbringens der Bw ist jedenfalls vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 22. 11. 2012, [2010/15/0069](#), zumindest ernstlich zweifelhaft, ob diese Auffassung des UFS zutreffend ist. Vermittelt der Besuch des Militärgymnasiums eine weitere Berufsausbildung neben der Reifeprüfung, wäre die Vergleichbarkeit mit anderen Oberstufenrealgymnasien, die eine derartige weitere Berufsausbildung nicht anbieten, nicht gegeben. Die Bw hat in der mündlichen Berufungsverhandlung eine derartige weitere Berufsausbildung – zum Gruppenkommandanten – vorgetragen. Diesbezügliche Ermittlungen des Finanzamtes wurden jedoch bislang nicht vorgenommen.

Nach der jüngsten Judikatur (VwGH 22. 5. 2013, [2009/13/0026](#)) spricht auch – im Sinne der seinerzeitigen FLD-Entscheidung - die mit dem Besuch des Bundesoberstufenrealgymnasiums an der Theresianischen Militärakademie verbundene Vorbereitung für den späteren Besuch der Theresianischen Militärakademie gegen eine Vergleichbarkeit der vom Sohn der Bw besuchten Schule mit anderen Oberstufenrealgymnasien.

Ist das Militärgymnasium mit anderen Oberstufenrealgymnasien nicht vergleichbar, wäre in weiterer Folge zu prüfen, ob Wiener Neustadt im Nahebereich des Wohnortes Ternitz gelegen ist.

Dies ist nach § 1 § 1 der [Verordnung des Bundesministers für Gesundheit, Sport und Konsumentenschutz über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 609/1993](#) der Fall.

Es besteht somit die vom Steuerpflichtigen widerlegbare Vermutung, dass die Ausbildungsstätte als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist. Der Steuerpflichtige kann aber den Nachweis führen, dass ungeachtet der Nennung der Gemeinde im Berufszeitraum eine Erreichbarkeit - nach den Grundsätzen [des Studienförderungsgesetzes 1992](#) - nur mit einer Fahrzeit von über einer Stunde möglich ist (vgl. *Wanke* in *Wiesner/ Grabner/ Wanke*, EStG 12. GL § 34 Anm. 70).

Zur Erbringung dieses Nachweises wurde die Bw bislang nicht aufgefordert, wobei zu bemerken ist, dass zwischen Ternitz und Wiener Neustadt regelmäßig, zumeist halbstündlich, Züge mit Fahrzeiten zwischen 13 und 14 Minuten verkehren.

Schließlich gelten nach [§ 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995, Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen, wie hier in einem Internat.

Die Bw trägt vor, das Internat wäre mehr als 25 km vom Wohnort entfernt.

Die Entfernung zwischen den Zentren von Ternitz und Wr. Neustadt beträgt laut [maps.google.at](#) zwischen 19,1 km und 23,4 km auf der Straße, zwischen der Wohnung und dem Internat zwischen 21,0 km und 25,4 km. Die maßgebende Entfernung wäre daher erst in einem Ermittlungsverfahren unter Wahrung des Parteigehörs zu überprüfen. Zum Vorbringen der Bw in der mündlichen Berufsverhandlung auf die Anzeige des Tageskilometerzählers ist darauf zu verweisen, dass gerade in Grenzfällen dieser Anzeige angesichts der Ungenauigkeiten i. d. R. nicht gefolgt werden kann (vgl. *Wanke/Borgmann*, Pendlerpauschale: Routenplaner vs. Tageskilometerzähler, UFSjournal 2013, 40, m. w. N.; UFS 12. 1. 2010, RV/3725-W/09, u v. a.).

Dass eine Ausbildungsstätte innerhalb von 25 km vom Wohnort gelegen ist, ist nicht offensichtlich; eine derartige Feststellung bedarf eines Ermittlungsverfahrens, sodass eine Berichtigung nach [§ 293b BAO](#) nicht in Betracht kommt (vgl. *Wanke* in *Wiesner/ Grabner/ Wanke*, EStG 12. GL § 34 Anm. 73 unter Hinweis auf eine Entscheidung der FLD Wien, Niederösterreich, Burgenland).

Darüber hinaus ist die Rechtsfrage, ob ein verpflichtender Internatsbesuch im Hinblick auf die zwangsläufig anfallenden Kosten gleich mit einem auf Grund der Entfernung der Wohnung von der Schule zwangsläufig erfolgender Internatsbesuch in verfassungskonformer Auslegung

ebenfalls den Pauschbetrag nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) vermitteln kann, noch nicht entschieden.

Da somit eine offensichtliche Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 nicht vorliegt, sind die Berichtigungsbescheide vom 2. 11. 2012 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 7. 9. 2011 und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 3. 4. 2012 gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben.

Dadurch gehören der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 7. 9. 2011 und der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 3. 4. 2012 wiederum dem Rechtsbestand an.

Wien, am 16. Juli 2013