

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTM-Maass Steuerberatungs-GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	522.781,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	160.705,30 S -164.747,70 S
				Gutschrift (gerundet) - 4.042,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer für 2000 (Gutschrift)				- 293,75 €
2001	Einkommen	550.127,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	175.316,78 S -188.600,50 S
				Gutschrift (gerundet) - 13.284,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer für 2001 (Gutschrift)				- 965,40 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. machte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 eine außergewöhnliche Belastung iHv. 512.282,00 S unter dem Titel "Berufsausbildung Pilot" geltend. Der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 sind zwei Rechnungen der Firma C. AG, Schweiz, vom 18. Juli 2000 bzw. vom 9. November 2000 über jeweils 28.300,00 CHF beigelegt. In der Rechnung vom 18. Juli 2000 ist als Text angeführt: *"Für die Teilnahme am ATPL1/3 Airline Transport Pilots Course vom 31.7.2000 – 30.11.2000 erlauben wir uns, Ihnen die Kursgebühr wie folgt in Rechnung zu stellen ..."*. Die Rechnung ist an den Sohn der Bw. Klemens S. unter der Anschrift der Bw. gerichtet.

Auch die zweite Rechnung vom 9. November 2000 ist an den Sohn der Bw. und an dieselbe Anschrift adressiert und weist folgenden Text auf: *"Für die Teilnahme am ATPL3/00 Airline Transport Pilots Course vom 1.12.2000 – 31.3.2001 erlauben wir uns, die Kursgebühren wie folgt in Rechnung zu stellen: mehrwertsteuerbefreit total CHF 28.300,00, zahlbar sofort nach Erhalt der Rechnung"*.

Laut in Kopie ebenfalls vorgelegten Überweisungsaufträgen vom 26. Juli 2000 und vom 27. November 2000 wurden die angeführten Schweizer-Franken-Beträge auf das Konto der genannten schweizerischen Fluggesellschaft überwiesen.

Mit Bescheid vom 1. März 2002 veranlagte das Finanzamt die Steuerpflichtige zur Einkommensteuer für 2000 erklärungsgemäß, das heißt die außergewöhnliche Belastung wurde nach Abzug des gesetzlich vorgesehenen Selbstbehaltes anerkannt.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 machte die Abgabepflichtige ebenfalls eine außergewöhnliche Belastung unter dem Titel "Berufsausbildung Pilot" von 274.943,60 S geltend. Über einen Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin in der Eingabe vom 15. September 2003 unter anderem Folgendes aus:

Für das Jahr 2001 seien die Kosten für die Berufsausbildung des Sohnes iHv. 19.980,93 € als außergewöhnliche Belastung beantragt worden. Nach Abzug des Selbstbehaltens bliebe eine außergewöhnliche Belastung von 15.519,43 €, wobei auch Krankheitskosten für Osteoporose iHv. 767,32 € enthalten seien. Im August 2000 habe der Sohn der Steuerpflichtigen mit der Ausbildung zum Berufspiloten bei der Firma C. AG in der Schweiz begonnen. Diese Ausbildung würde in der Schweiz ein Jahr dauern. Die AUA würde eine vergleichsweise Ausbildung in Schwechat zwar anbieten, jedoch würde diese Ausbildung in Österreich zwei Jahre dauern. Die Argumente für die Geltendmachung der Kosten seien ident mit jenen des Beschwerdeführers im Erkenntnis des VwGH vom 7. August 1992, 91/14/0120, wonach die Gründe für die Finanzierung derartig hoher Kosten – insgesamt habe die Berufsausbildung rd. 57.500,00 € gekostet – dargelegt würden, sodass diese im Rahmen der rechtlichen und sittlichen Verpflichtung der Eltern zu subsumieren seien.

Es sei der unbedingte Berufswunsch des Sohnes gewesen, den Beruf des Piloten zu ergreifen und er hätte diese Ausbildung so rasch wie möglich beenden wollen. Er habe daher versucht einen Ausbildungsplatz in der Schweiz zu erhalten, weil dort die Dauer der Ausbildung im Vergleich zu Österreich nur die Hälfte betrage. Mittlerweile habe er seine Ausbildung abgeschlossen und er würde diesen Beruf inzwischen in Österreich auch ausüben. Der Steuerpflichtigen würden somit höhere Aufwendungen als der Mehrzahl aller Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. Für die Steuerpflichtige handle es sich um eine atypische Belastung, die außerhalb der normalen Lebensführung liege.

Diese Kosten seien auch zwangsläufig, weil sich ihrer die Steuerpflichtige aus rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Nach § 140 ABGB hätten Kinder einen Unterhaltsanspruch gegenüber ihren Eltern, deren Umfang sich nach deren Lebensverhältnisse richte, doch seien auch die Anlagen, Fähigkeiten und Neigungen der Kinder zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die nur einjährige Ausbildungszeit und mit Rücksicht auf die finanzielle Leistungsfähigkeit sei es der Steuerpflichtigen möglich gewesen, ihrem Sohn eine derart teure Ausbildung zu finanzieren, somit ihren Unterhaltsverpflichtungen auch entsprechend nachzukommen.

Im Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 21. Oktober 2003 anerkannte das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung (Pilotenausbildung) des Sohnes lediglich den gesetzlich vorgesehenen Pauschalbetrag von 18.000,00 S ohne Abzug eines Selbstbehaltens. Sie begründete dies damit, dass Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von Kindern nur mit dem Pauschalbetrag von 1.500,00 S pro Studienmonat berücksichtigt werden könnten. Die Berücksichtigung höherer tatsächlicher Aufwendungen sei nicht möglich.

Am 28. Oktober 2003 erließ das Finanzamt darüber hinaus einen gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 2000, in welchem es die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung aufgrund der auswärtigen Berufsausbildung des Sohnes ebenfalls mit 18.000,00 S ohne Abzug eines Selbstbehaltens berücksichtigte. Betreffend die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung begründete das Finanzamt diesen Bescheid gleichlautend wie den eben erwähnten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 und führte darüber hinaus zur Berichtigung der Veranlagung aus, dass diese aufgrund der Bestimmung des Einkommensteuergesetzes 1988, § 34 Abs. 8, gültig ab 1.1.1989, durchzuführen sei. Das Erkenntnis des VwGH vom 7.8.1992, 91/14/0120, betreffe einen Veranlagungsfall für das Kalenderjahr 1988 und somit die alte Rechtslage.

Gegen die angeführten Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 erhob der steuerliche Vertreter der Abgabepflichtigen rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus:

Mit der Einkommensteuererklärung für 2000 habe die Steuerpflichtige den Teil der Berufsausbildung zum Piloten als außergewöhnliche Belastung beantragt, die sie im Jahr 2000 tatsächlich bezahlt habe. Aus den der Erklärung beigelegten Rechnungen sei auch erkennbar, dass es sich um die Ausbildung zum Piloten für den Zeitraum 2000/2001 gehandelt habe. Als Nachweis für die Entrichtung habe sie zu beiden Rechnungen auch die jeweiligen Zahlungsbelege beigelegt. Somit sei der Sachverhalt ausreichend und vollständig offen gelegt worden. Die beantragten Kosten seien vom Finanzamt zunächst mit Bescheid vom 1. März 2002 unter Berücksichtigung des Selbstbehaltens anerkannt worden. Mit dem Berichtigungsbescheid vom 28. Oktober 2003 sei die Anerkennung der tatsächlichen Kosten auf den Pauschalbetrag von 18.000,00 S revidiert worden.

Nach § 293b BAO könne die Abgabenbehörde von Amts wegen Bescheide insoweit berichtigen, als ihre Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Solche Unrichtigkeiten könnten Unrichtigkeiten im Rechtsbereich oder im Tatsachenbereich sein. Nach den Gesetzesmaterialien zu § 293b BAO und dem dazu

ergangenen Erlass des BMF vom 24. Jänner 1990 komme eine Berichtigung dann in Betracht, wenn die Unrichtigkeit auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe (Hinweis auf Ritz, ÖStZ 1990, 180). Nach Ansicht des OGH sei eine Rechtsansicht dann vertretbar, wenn sie schon einmal in Lehre oder Rechtsprechung aufgeschielen sei. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes hätten sich im § 34 EStG 1988 gegenüber der damaligen Regelung im § 34 EStG 1972 nicht geändert.

Im dazu ergangenen Erlass sei lediglich die Einschränkung auf den Abzug eines monatlich fixen Pauschalbetrages anstelle der um den Selbstbehalt reduzierten tatsächlichen Kosten geregelt. In der Abgabenerklärung müsse der wesentliche Sachverhalt bekannt gegeben werden, die rechtliche Wertung und Festlegung der mit diesem Sachverhalt zu verbindenden Rechtsfolgen sei Aufgabe der Behörden. Dem Abgabepflichtigen komme lediglich die Aufgabe einer rechtlichen Vorbeurteilung zu. Bei der Beurteilung, ob Erklärungsangaben "offensichtlich unrichtig seien", sei vom Extremwert des Unrichtigen auszugehen. Das sei die Kategorie des Falschen, die nicht in einer fehlerhaft wertenden Darlegung von Vorhandenem im Tatsachen- oder Rechtsbereich, sondern sozusagen in einem engeren Kreis des Krassesten des Falschen liege (Hinweis auf Stoll, BAO 2832).

Die in der Einkommensteuererklärung für 2000 bekannt gegebenen Gegebenheiten und Verhältnisse würden der Realität entsprechen und könnten daher nicht als offenbar unrichtig qualifiziert werden. Auch bei der Subsumierung des Sachverhaltes unter den Tatbestand des § 34 EStG handle es sich um eine vertretbare Rechtsansicht, die keinesfalls im engeren Kreis des Krassesten des Falschen liege.

Weiters werde die Berufung auf den § 117 BAO gestützt, der durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (BGBI. I 97/2002) in die BAO eingefügt worden sei. Liege eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenerklärung (Anmerkung der Berufungsbehörde: richtig wohl : ... *dem Bescheid einer Abgabenbehörde* ...) zu Grunde, so dürfe eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stütze, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden. Daraus ergebe sich ein partieller Schutz der Partei vor Verböserungen nach Änderungen von Rechtsprechung bzw. Erlassaussagen.

Nach dem Erlass zu § 117 BAO vom 15. Oktober 2002 (im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise) gelte diese Bestimmung grundsätzlich auch dann, wenn eine frühere "günstigere" Judikatur bzw. Richtlinienauffassung formal zwar zu einem anderen Gesetz - zB im EStG 1972 - ergangen sei, sofern der Wortlaut der maßgebenden Norm (EStG 1972 und EStG 1988) im Wesentlichen ident sei und sich in teleologischer bzw. systematischer Interpretation kein anderer Begriffsinhalt für die formal neue Bestimmung ergebe.

Grundlage für die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten als außergewöhnliche Belastung sei der Umstand gewesen, dass die Steuerpflichtige unverhältnismäßig höhere Aufwendungen als die überwiegende Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen sei und sie sich dieser Verpflichtung aus rechtlichen und sittlichen Gründen nicht habe entziehen können, zumal es der ausgeprägte Berufswunsch des Sohnes gewesen sei, Pilot zu werden und diese Ausbildung so rasch wie möglich zu beenden. Daher sei die Ausbildung auch in der Schweiz durchgeführt worden, da die Ausbildungszeit im Vergleich zu derjenigen in Österreich nur die Hälfte der Zeit betrage. Somit seien alle Tatbestandsmerkmale des § 34 EStG der Außergewöhnlichkeit, der Zwangsläufigkeit und der wirtschaftlichen Beeinträchtigung erfüllt.

Der berichtigte Bescheid für das Jahr 2000 möge deshalb aufgehoben werden und die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2001 möge antragsgemäß durchgeführt werden.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In Beantwortung eines Bedenkenvorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz gab der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 19. August 2004 bekannt, dass der Sohn der Bw. die strittige Ausbildung in der Schweiz am 31. August 2001 beendet habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Kosten der Ausbildung des Sohnes in der Schweiz zum Berufspiloten als außergewöhnliche Belastung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001:

Seit Geltung des EStG 1988 (ab der Veranlagung 1989) gilt für Berücksichtigung der Mehrkosten auf Grund einer auswärtigen Berufsausbildung von Kindern folgende gesetzliche Regelung (§ 34 Abs. 8 EStG 1988):

"Aufwendungen für die 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 110,00 Euro (bis 2001: 1.500,00 S) pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt"

Grundsätzlich werden Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen. Auch die Bezahlung von Schulgeld - im Berufungsfall der Kosten des Ausbildungskurses zum Berufspiloten - stellt in der Regel eine laufende Unterhaltsleistung dar. Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind laufende Unterhaltszahlungen an (un-)eheliche Kinder (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119) von der Berücksichtigung nach § 34 EStG 1988 ausgenommen und kommt daher beispielsweise auch eine Berücksichtigung des Schulgeldes (von Kurskosten) als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich nicht in Frage (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203). Unterhaltsleistungen für Kinder werden - je nach Voraussetzungen (§ 34 Abs. 7 Z 1 und Z 2 EStG 1988) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Die zitierte gesetzliche Bestimmung des § 34 Abs. 8 EStG trifft eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltpflicht, die auf Grund der Auswärtigkeit der Berufsausbildung erwachsen. Der § 34 Abs. 8 sieht hinsichtlich der Mehraufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes zwangsläufig erwachsen, den Abzug eines monatlichen Pauschbetrages vom Einkommen vor. Einerseits werden diese gesetzlichen Pauschbeträge nicht um einen Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 gekürzt (§ 34 Abs. 6, zweiter Rechtsfall), andererseits steht aber dem Steuerpflichtigen auch kein Wahlrecht dahingehend zu, etwa nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen (vgl. VwGH vom 28. Mai 1997, 96/13/109 sowie die Ausführungen im Kommentar zur Einkommensteuer von Hofstätter/Reichel zu § 43 allgemein und in Doralt, EStG, 4. Auflage, RZ 64 ff.).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 25. September 2002, 98/13/0167, liegt in Bezug auf die Prüfung der Frage, ob es im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit gibt, kein Grund vor, Ausbildungen im In- oder im Ausland unterschiedlich zu behandeln. Das Höchstgericht führt in diesem Erkenntnis weiter aus, dass somit für die Anerkennung **der nach § 34 Abs. 8 zwangspauschalierten Kosten** für eine allfällige Ausbildung im Ausland lediglich erforderlich ist, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung auch im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist.

Angewendet auf den vorliegenden Fall bedeuten diese rechtlichen Grundsätze Folgendes:

Es ist unbestritten, dass es im Einzugsbereich des Wohnortes des Sohnes der Bw. keine entsprechende Möglichkeit für eine Ausbildung zum Berufspiloten gab. Nach dem angeführten VwGH-Erkenntnis vom 25. September 2002 ist daher im Berufungsfall die Voraussetzung einer auswärtigen Berufsausbildung des Sohnes durch die tatsächlich absolvierte Ausbildung zum Berufspiloten in der Schweiz erfüllt. Da nach dem klaren Gesetzeswortlaut und der dazu ergangenen, oben zitierten Rechtsprechung des VwGH, auch im Falle einer Ausbildung im Ausland, lediglich die gesetzlich vorgesehenen Pauschbeträge (ohne Abzug eines Selbstbehaltens) - und nicht etwa wahlweise die tatsächlich nachgewiesenen höheren Kosten - als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, hat das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht das Begehr auf Anerkennung der tatsächlich bezahlten höheren Kosten bei der Veranlagung für die Jahre 2000 und 2001 versagt.

Der Pauschalbetrag von 1.500,00 S (bzw. 110,00 Euro) ist nach dem Gesetzeswortlaut **pro Monat der Berufsausbildung** zu berücksichtigen. Nach den vorgelegten Rechnungen der Fa. C. AG begann die Ausbildung des Sohnes der Bw. in der Schweiz am 31. Juli 2000, sodass die Dauer der Ausbildung im Jahr 2000 insgesamt sechs Monate betrug. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2000 kann daher, nicht wie vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid ein Betrag von insgesamt 18.000,00 S (1.500,00 S mal 12), sondern nur ein solcher von 9.000,00 S (1.500,00 S mal sechs) als außergewöhnliche Belastung aus dem Titel der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes zum Abzug gebracht werden. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2000 war daher insoweit (zu Ungunsten der Bw.) abzuändern. Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 19. August 2004 hat der Sohn der Bw. die strittige Ausbildung mit 31. August 2001 beendet, sodass nach der angeführten gesetzlichen Bestimmung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2001 nicht, wie vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid, ein Betrag von insgesamt 18.000,00 S (1.500,00 S mal 12), sondern nur ein solcher von 12.000,00 S (1.500,00 S mal acht) als außergewöhnliche Belastung aus dem angeführten Titel zum Abzug gebracht werden kann. Somit war auch der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2001 insoweit (zu Ungunsten der Bw.) abzuändern.

2) Zulässigkeit der Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2000 gemäß § 293b BAO:

Die Bestimmung des § 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."

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0110, zur Frage, wann eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung vorliegt, Folgendes ausgesprochen:

Die Bestimmung des § 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt.

Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei **ordnungsgemäßer Prüfung** der Abgabenerklärung die **Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren** durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer **unzutreffenden Rechtsauffassung** als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. E 1. Juli 2003, 97/13/0230). Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist **anhand des Gesetzes** und **vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung** zu beurteilen. Bestünde **behördlicherseits** bei entsprechender Prüfung **von vornherein** die **Gewissheit**, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt **aus der Sicht der Abgabenbehörde** eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. E 16. Mai 2002, 98/13/0180, ÖStZB 2002/632).

Das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach dieser Rechtsprechung somit aus Sicht der Behörde zu beurteilen. Sie liegt demnach vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Die Ansicht der Bw. dass eine Rechtsansicht schon dann im Sinne des § 293b BAO vertretbar wäre, *"wenn sie schon einmal in Lehre oder Rechtsprechung aufgetreten ist"*, entspricht daher nicht dem Rechtsverständnis, das der VwGH dieser gesetzlichen Bestimmung beimisst.

Für den Beschwerdefall ist festzustellen, dass im Hinblick auf den klaren Wortlaut des Gesetzes und der dazu ergangenen (oben unter Punkt 1. zitierten) höchstgerichtlichen Rechtsprechung - ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich - kein Zweifel bestehen konnte, dass eine außergewöhnliche Belastung aus dem Titel einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes nur unter den im § 34 Abs. 8 EStG 1988 definierten Voraussetzungen und im Rahmen des dort normierten Pauschbetrages berücksichtigt werden kann.

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 brachte daher eine offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung zum Ausdruck, nämlich die Zulässigkeit der Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988. Solcherart lag der Einkommensteuer-Veranlagung für 2000 laut Bescheid vom 1. März 2002 die Übernahme einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung aus der Abgabenerklärung zugrunde. Die Berichtigung dieses Bescheides gemäß § 293b BAO durch das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid vom 28. Oktober 2003 erfolgte daher zu Recht.

3) Unzulässigkeit einer Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 2000 auf Grund der Bestimmung des § 117 BAO?

Die Bw. macht geltend, dass eine Bescheidberichtigung für das Jahr 2000 auch gemäß § 117 BAO unzulässig gewesen wäre, weil es im Geltungsbereich des EStG 1972 eine günstigere Rechtsauffassung zum strittigen Problem gegeben habe. Diese frühere, günstigere Rechtslage sei auf Grund des im Wesentlichen identen Wortlautes der maßgeblichen Normen (des EStG 1972 bzw. des EStG 1988) auf Grund des partiellen Verböserungsverbotes des § 117 BAO auch im Geltungsbereich des EStG 1988 maßgeblich.

Diese Argumentation ist schon dem Inhalt nach verfehlt, da das EStG 1988 hinsichtlich der Berücksichtigung von Mehrkosten der auswärtigen Berufsausbildung von Kindern die ausdrückliche gesetzliche Regelung des § 34 Abs. 8 enthält, die – wie schon oben mehrfach ausgeführt – zwingend die Berücksichtigung lediglich eines Pauschbetrages vorsieht. Dem gegenüber enthielt das EStG betreffend die Berücksichtigung der strittigen Ausbildungskosten keine ausdrückliche Regelung, sodass solche Mehraufwendungen im Rahmen der allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1972 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig waren. Die maßgeblichen Normen sind somit keineswegs ident, weshalb schon nach dem Vorbringen der Bw. eine Anwendung des § 117 BAO ausgeschlossen ist.

Darüber hinaus sind im Berufungsfall auch die Tatbestandsmerkmale des § 117 BAO selbst nicht erfüllt:

Das partielle Verböserungsverbot greift nach dieser Bestimmung nämlich nur dann, wenn die Rechtsansicht, die gegenüber jener ungünstiger ist, die der Abgabenerklärung zugrundeliegt, auf eine spätere Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein höchstgerichtliches Erkenntnis oder auf eine Richtlinienaussage des Bundesministeriums für Finanzen stützt, zurückzuführen ist.

Im Falle der gegenständlichen Berufung ist es jedoch im Laufe des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer für 2000 zu keiner für die Bw. ungünstigen Änderung der Rechtsauslegung durch ein Erkenntnis eines Höchstgerichtes oder durch eine Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen gekommen. Die Rechtslage hinsichtlich der Berücksichtigung von Mehrkosten einer auswärtigen Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung war vielmehr auf Grund der eindeutigen Gesetzeslage und der dazu ergangenen Judikatur im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2000 (am 28. Februar 2002) völlig klar. Sie hat sich in der Folge weder durch die höchstgerichtliche Judikatur noch durch eine Richtlinienaussage des Bundesministeriums für Finanzen in irgendeiner Weise geändert, sodass es schon an der Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des § 117 BAO fehlt.

Im Übrigen hat der Verfassungsgerichtshof wegen des Bestehens von verfassungsrechtlichen Bedenken – die der Unabhängige Finanzsenat im Übrigen teilt – gegen die Bestimmung des § 117 BAO inzwischen ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet (Beschluss vom 29. Juni 2004, B 581/03).

Aus allen diesen Gründen kann auch der Verweis auf das Verböserungsverbot des § 117 BAO der Berufung gegen den gemäß § 293b BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2000 nicht zum Erfolg verhelfen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 17. September 2004