

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GK, vertreten durch Meindl & Partner Steuerberatungs GmbH, 5580 Tamsweg, Kuenburgstraße 322, vom 11. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 3. November 2004 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO wird **Folge gegeben**.

Der Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO wird **aufgehoben**.

Der am 3. November 2004 erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 schiedet aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen diesen Bescheid wird für **gegenstandslos** erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte für das Streitjahr die Anerkennung von Aufwendungen für die Berufsausbildung seiner drei Kinder außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Der Wohnort des Bw. und seiner Kinder befindet sich in Judenburg. Die Kinder besuchen das Abteigymnasium der Benediktiner in Seckau.

Das Finanzamt gewährte mit Einkommensteuerbescheid vom 21. Oktober 2004 zunächst einen Pauschbetrag von 3.960,00 € für die auswärtige Berufsausbildung der Kinder als außergewöhnliche Belastung. Dieser Bescheid wurde jedoch gemäß § 299 BAO aufgehoben,

nachdem dem steuerlichen Vertreter des Bw. in einem Telefongespräch mitgeteilt worden war, dass auch im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit für seine Kinder bestehe. In dem mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen Einkommensteuerbescheid 2003 wurden Aufwendungen für eine Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes nicht mehr anerkannt.

In der sowohl gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO als auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. keine der Ausbildung im Abteigymnasium Seckau entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Die Schüler des Abteigymnasiums Seckau haben nicht nur die Möglichkeit, eine AHS mit Matura abzuschließen, sondern gleichzeitig eine handwerkliche Ausbildung zu absolvieren, die mit einer Lehrabschlussprüfung beendet werden könne. Das Abteigymnasium Seckau werde als Internatsschule geführt, wobei die Schüler ganztägig von Lehrern betreut werden. Es finde ein ausgewogenes Maß an Unterricht und Lernen mit Handwerk statt. Der Lehrberuf werde von Meistern unterrichtet, die die studierenden Lehrlinge zur Gesellenprüfung führen. Das erforderliche Praktikum werde in den Sommerferien absolviert. Der Sohn des Bw. besuche die Lehrwerkstatt für Fotografie und die ältere Tochter des Bw. besuche die Lehrwerkstatt für Goldschmiede. Die jüngere Tochter müsse sich erst für eine handwerkliche Ausbildung entscheiden. Entsprechende Ausbildungsmöglichkeiten bestehen in den AHS in Judenburg, Knittelfeld oder Leoben nicht. Die Aufwendungen für den auswärtigen Schulbesuch der Kinder des Bw. in Seckau seien daher als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Dieser Sachverhalt sei überdies vor der Erlassung des Aufhebungsbescheides nicht ermittelt worden. Vor der Erlassung des Bescheides sei weder mit dem Bw. persönlich, noch mit der dem Bw. zugewiesenen Sachbearbeiterin der vom Bw. beauftragten Steuerberatungskanzlei ein Telefongespräch in dieser Angelegenheit geführt worden. Der vom Finanzamt der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt sei somit festgestellt worden ohne das Parteiengehör zu wahren. Da die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraussetze, sei der Aufhebungsbescheid zu Unrecht erlassen worden.

Beide Berufungen wurden vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid 2003 sei von Amts wegen aufgehoben worden, weil die Überprüfung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes ergeben habe, dass der Spruch dieses Bescheides nicht richtig sei. Die Aufwendungen für den Schulbesuch der Kinder in Seckau seien nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 8 EStG 1988 anzuerkennen. Für die Strecke zwischen Judenburg und Seckau gäbe es in beiden Fahrtrichtungen öffentliche Verkehrsmittel, mit denen sich die Strecke in jeweils weniger als

einer Stunde bewältigen lasse, weshalb sich auch das Abteigymnasium Seckau im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. befindet.

Im Vorlageantrag führte der Bw. aus, sein Vorbringen, dass es sich bei der Ausbildung in Seckau um eine andere Ausbildung handle als bei Jener in Judenburg habe das Finanzamt offensichtlich akzeptiert. Der erstmals in der Berufungsvorentscheidung ausgeführten Begründung, dass die Fahrt vom Wohnort zum Ausbildungsort und zurück jeweils in weniger als einer Stunde bewältigt werden könne, sei zu entgegnen, dass die von seinen Kindern täglich zurückgelegte Fahrt vom Wohnort zum Ausbildungsort in einer Richtung mehr als jeweils eine Stunde in Anspruch nehme. In diesem Zusammenhang legte der Bw. Fahrplanauszüge des Steirischen Verkehrsverbundes vor, in denen er die entsprechenden Verkehrsverbindungen markierte. Unter Berücksichtigung der Umsteige- und Fahrzeiten auch innerhalb des Wohnortes Judenburg (zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof) betragen die Fahrzeiten in jeweils einer Richtung 70 bzw. 77 Minuten. Der Bw. vertrat daher die Ansicht, dass es sich bei dem Schulbesuch seiner Kinder in Seckau um einen auswärtigen Schulbesuch handle und die Aufwendungen für diesen Schulbesuch als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 sei somit nicht zu Recht erfolgt. Überdies hätte der entscheidungsrelevante Sachverhalt vor der Aufhebung gemäß §299 BAO ermittelt werden müssen. Tatsächlich sei der Sachverhalt, von dem das Finanzamt die Unrichtigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides 2003 ableite, jedoch erst im Berufungsverfahren ermittelt worden.

In einem den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben führte der Bw. aus, dass seine drei Kinder in Seckau das Tagesinternat besuchen und allein dafür im Streitjahr Kosten von 6.865,83 € angefallen seien. Dazu seien noch die Kosten für Lehrmittel, Lernmittel, Exkursionen, Veranstaltungen usw. gekommen. Für die für seine Kinder gewählte Ausbildung mit Lehre sei die Unterbringung im Internat bis zum Abend unbedingt notwendig. Zur Frage der Fahrtzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsort wurde ausgeführt, dass die Wohnanlage, in der sich die Wohnung des Bw. befindet, sehr abgelegen sei. Aufgrund der großen Entfernung zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof in Judenburg sei auch für diese Strecke ein öffentliches Verkehrsmittel in Anspruch zu nehmen. Die Fahrt in die Schule erst vom Bahnhof Judenburg aus anzutreten, sei für seine Kinder nicht möglich. Die Fahrzeit mit dem günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel betrage daher insgesamt mehr als eine Stunde. Wenn die Behörde von einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde ausgehe, so handle es sich dabei um eine fiktive Sachverhaltsdarstellung, die keinen Bezug zur Realität habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 299 Abs. 2 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzenende Bescheid zu verbinden.

§ 299 BAO in der genannten Fassung gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 9 und 10).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts voraus (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 13, sowie das an dieser Stelle zitierte, zu § 299 alte Fassung ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes. Danach ist eine Aufhebung eines Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes solange ausgeschlossen, als Unklarheiten im Sachverhalt bestehen. Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes muss der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, daher einwandfrei geklärt sein [VwGH 22.2.2000, 96/14/0018]).

Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 erfolgte laut Aktenvermerk des Finanzamtes aufgrund der nachgereichten Schulbesuchsbestätigungen für die Kinder des Bw. Daraus ist ersichtlich, dass alle drei Kinder das Abteigymnasium Seckau besuchen. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO bzw. der mit diesem Bescheid verbundene Einkommensteuerbescheid 2003 wurde damit begründet, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann keine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 8 EStG 1988 seien, wenn auch im Einzugsbereich des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Gemeint waren damit – laut mündlicher Begründung gegenüber dem Bw. – die Schulen in Judenburg, Knittelfeld und Leoben. Erst nachdem der Bw. dieser Feststellung (in der Berufung, weil ihm davor keine Gelegenheit dazu eingeräumt worden war) entgegnete, die Ausbildung in den Schulen in Judenburg, Knittelfeld und Leoben entspreche nicht jener in Seckau, weil seine Kinder in Seckau neben der Matura auch eine Lehre abschließen können, begründete das Finanzamt die Ablehnung der außergewöhnlichen Belastung mit der Feststellung, auch Seckau liege im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw., weil die Fahrtzeit vom Wohnort des Bw. nach Seckau in einer Richtung weniger als eine Stunde betrage.

Dem Bw. ist daher insoweit zuzustimmen, als der entscheidungsrelevante Sachverhalt, nämlich, ob sich die Schule in Seckau im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. im Sinn des

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 befindet oder nicht, **vor** der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 noch nicht geklärt war. Die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erfolgte vielmehr erst im Berufungsverfahren. Klarstellend wird für das weitere Verfahren ausgeführt, dass die Aufhebung des angefochtenen Bescheides **nicht** deshalb erfolgte, weil der unabhängige Finanzsenat die zuletzt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes für unzureichend hält oder den rechtlichen Ausführungen des Finanzamtes (zuletzt im Vorlagebericht vom 24. Jänner 2005) nicht zustimmt, sondern ausschließlich deshalb, weil die entsprechenden Feststellungen bereits **vor** der Erlassung des Aufhebungsbescheides hätten getroffen werden müssen.

Graz, am 2. März 2006