



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., N,X-Straße, vom 27. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 sowie den Bescheid betreffend Einkommensteuerbescheid 2004, beide datiert mit 5. September 2005 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO vom 5. September 2005 wird Folge gegeben. Der Bescheid vom 5. September 2005 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO wird aufgehoben.
2. Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 vom 5. September 2005 wird gemäß § 275 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 31. Mai 2005 hat das Finanzamt entsprechend dem elektronisch eingereichten Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 erlassen und darin beantragte Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (für die Tochter Irene, geboren am 8. 12. 1985) in Höhe von 1.320,00 € berücksichtigt.

Dazu übermittelte der Bw. eine „*Schul- und Heimbestätigung*“ des Ausbildungszentrums für Sozialberufe der Caritas (Fachschule für Familienhilfe und Pflegehilfe sowie Altdienste und Pflegehilfe), S-Weg,L vor, in der bestätigt wurde, dass die Tochter das zweite Schuljahr (2004/05) besuche, im angeschlossenen Wohnheim wohne und die Schulkosten 650,00 € und

die Heimkosten 1860,00 €, d.s insgesamt 2.510,00 € betragen würden. Aus den Akten bzw. Daten der Vorjahresveranlagung geht hervor, dass die Schule auch im Schuljahr 2003/04 besucht wurde.

Am **5. September 2005** hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 31. Mai 2005 gemäß **§ 299 BAO** von amts wegen auf und führte dazu im Begründungsteil folgendes aus:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO 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.“

Am **5. September 2005** hat die Abgabenbehörde weiters einen geänderten

Einkommensteuerbescheid 2004 erlassen und darin die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung nicht berücksichtigt. Im Begründungsteil wurde dazu folgendes ausgeführt:

„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in dem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren.“

Mit **Faxnachricht vom 27. September 2005** übermittelte der Bw. eine **Kopie des Bescheides betreffend die Aufhebung** des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 5. September 2005 mit folgenden handschriftlichen Ergänzungen:

*„Wie telefonisch besprochen lege ich **Berufung gegen die Aufhebung** der Einkommensteuer ein.*

Begründung: Die Reisedauer einer Strecke beträgt ca. 1,5 Stunden (reine Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel beträgt mehr als 1 Stunde – siehe beiliegende Information OÖVV)“

In der beigelegten Fahrplanauskunft sind folgende Angaben enthalten:

„Einstieg Bahnhof Wohnort N 6:28 Uhr ->Ankunft Hauptbahnhof Linz 6:53 Uhr Fußweg 5 Minuten, Abfahrt Straßenbahn Hauptbahnhof 7:06 Uhr -> Ausstieg Straßenbahnhaltestelle L-Straße 7:22 Uhr -> Einstieg Bus 7:26 Uhr -> Ausstieg Bus B-Weg 7:29 Uhr“

Am **11. Oktober 2005** hat das Finanzamt eine **abweisende Berufungsvorentscheidung** gemäß § 276 BAO **betreffend den Einkommensteuerbescheid 2004** erlassen und dazu in der Begründung ausgeführt:

„In der zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen (BGBl. 1995/624), die ab 1. September 1995 anzuwenden sei, sei verordnet, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometer zum Wohnort jedenfalls innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes liegen würden, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich noch zumutbar sei. In § 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten sei die Gemeinde N als Gemeinde angeführt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich noch zumutbar sei. Gemäß § 2 Abs. 2 der BMF-Verordnung gelte die Fachschule für Familienhilfe daher als im Einzugsbereich des Wohnortes N gelegen. Nach dem Wortlaut („jedenfalls“) in § 2 Abs. 2 dieser Verordnung komme es für

die Frage nach dem Einzugsbereich nicht auf die in Abs. 1 normierte Grenze von einer Stunde Fahrzeit an."

Mit Schreiben vom **22. Dezember 2005** brachte der Bw. „Berufung gegen den Bescheid vom 12. Oktober 2005“ ein und führte darin folgendes aus:

„Der Gesetzgeber sei beim zitierten Studienförderungsgesetz bei der Festlegung des Einzugsbereiches sicher von der Universität in L ausgegangen. Die Fachhochschule für Familienhilfe liege aber am äußersten Ende der Stadt, weshalb die Fahrzeit länger dauere. Inklusiv Fußweg in N und L würde diese jeweils 1,5 Stunden betragen. Die reine Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln jeweils über eine Stunde.“

Dieses Anbringen wurde vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet und am

7. Dezember 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Seitens der Berufungsbehörde wurden folgende Erhebungen durchgeführt:

- Ermittlung der (kürzesten) Entfernung zwischen der Wohnadresse (N,X-Allee) und der Schuladresse (L,S-Weg33) mittels Michelin Routenplaner: Danach beträgt die Entfernung zwischen den beiden Adressen 29 Kilometer.
- Erhebung der (vergleichbaren) Schulen im Nahbereich des Wohnortes laut Homepage des Bundesministeriums für Unterricht und Kunst (www.bm:ukk – Berufsbildende Schulen – Schulen für Sozialberufe – OÖ): Innerhalb von 25 Kilometern des Wohnortes befindet sich keine vergleichbare Schule mit der Ausbildung auf dem Gebiet Familienhilfe/Pflegehilfe. Jene Schulen für Sozialberufe innerhalb einer Entfernung von 25 Kilometern, d.s. die Caritas-Schule in Linz/Salesaniumweg und die Schule für Sozialbetreuungsberufe des Vereins für Sozialbetreuungsberufe in Steyr beinhalten keine Ausbildung auf dem Gebiet der Familienhilfe, sondern sind auf Behindertenbetreuung bzw. Altenpflege spezialisiert.
- Eine telefonische Rückfrage beim Sekretariat der Schulleitung am 5. Oktober 2007, wo sich der nächstgelegene vergleichbare Schultyp befinden würde, ergab, dass die Besonderheit der Schule in S-Weg,L darin liege, dass eine kombinierte Ausbildung für Altendienste und Familienhilfe möglich sei und dies innerhalb von Österreich nur noch in Wien und Salzburg angeboten werden würde.

Mit **Schreiben vom 5. Oktober 2007** teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt folgendes mit:

Nach Ansicht der Berufungsbehörde sei der vom Bw. am 27. September 2005 eingebrachte Berufungsschriftsatz vorrangig gegen den Aufhebungsbescheid und nicht – wie vom Finanzamt angenommen – ausschließlich gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 gerichtet worde. In der Begründung bringe der Bw. nach Ansicht der Berufungsbehörde zum Ausdruck, dass die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung als erfüllt anzusehen seien und die für eine Aufhebung erforderliche Unrichtigkeit des ursprünglichen Bescheides nicht vorliege. Es sei zuerst über die Rechtmäßigkeit der Aufhebung gemäß § 299 BAO abzusprechen. Der gegenständliche

Aufhebungsbescheid vom 5. September 2005 enthalte als Begründung ausschließlich den Gesetzeswortlaut des § 299 BAO und keine konkrete nachprüfbare Begründung aus der hervorgehe, welche Unrichtigkeit zur Aufhebung des Bescheides geführt habe. Dies habe laut ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (RV/0815-W/06, RV/0383-G/07, u.a.) zur Folge dass der ergangene Aufhebungsbescheid aufzuheben zu sei, da im Berufungsverfahren fehlende oder unzureichende Aufhebungsgründe nicht ergänzt werden dürften.

Weiters merkte die Berufungsbehörde an, dass die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Bestimmung des § 2 Abs. 2 und Abs. 3 der Verordnung BGBl. 1995/624 mit BGBl. II Nr. 449/2001 für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 geändert worden sei. Das Wort „jedenfalls“ sei in § 2 Abs. 2 der Verordnung nicht mehr enthalten und die Bestimmung dahingehend ergänzt worden, dass bei Erbringung eines Gegenbeweises darüber, dass die tägliche Fahrtzeit zwischen den beiden Gemeinden für Hin- und Rückfahrt jeweils mehr als eine Stunde betrage, die gesetzlich fingierte Zumutbarkeit nicht mehr vorliege. Weiters normiere § 2 Abs. 3 der geänderten Verordnung, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen gelten, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit hätten, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft bewohnen würden.

Die Bestimmung des § 2 Abs. 3 der Verordnung sei nach Ansicht der Berufungsbehörde unter Zugrundelegung der in den Akten aufliegenden Unterlagen auf vorliegenden Fall anzuwenden, da

- *die Entfernung zwischen der Wohnadresse und Schuladresse 29 Kilometer (laut Michelin Routenplaner) betrage,*
- *gemäß den Informationen der Schulleitung (Telefonat vom 5. 10. 2007 mit dem Schulsekretariat) und den Angaben auf der Homepage des Bundesministeriums für Unterricht und Kunst keine adäquate Ausbildung auf dem Gebiet der Familienpflege (in Kombination mit der Altenpflegehilfe) im Umkreis von 25 Kilometer angeboten werden würde und*
- *die Schülerin laut der beigebrachten Schulbestätigung in einer Zweitunterkunft wohnen würde.*

Gleichzeitig wurden dem Finanzamt sämtliche Unterlagen zu den Erhebungen (Routenfinder, Schulenliste, Aktennotiz betreffend Telefonat mit dem Schulsekretariat) zur Stellungnahme übermittelt.

Der zuständige Amtsvertreter gab dazu im Zuge einer **Vorsprache** am **15. Oktober 2007** bei der Referentin sowie im **Telefonat vom 13. Dezember 2007** folgende (mündliche) Stellungnahme ab:

- *Nach Ansicht des Finanzamtes sei nicht eindeutig, ob die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 oder gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO eingebracht worden sei. Nachdem der Bw. in der Begründung ausschließlich auf die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG und der dazu ergangenen Verordnung Bezug genommen habe, sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass nur der berichtigte Sachbescheid angefochten sei.*
- *Die mit Wirksamkeit für Zeiträume ab 2002 geänderte Fassung, konkret der geänderte § 2 der Verordnung betreffend die Berufungsausbildung eines Kindes außerhalb eines Wohnortes BGBl. 1995/624 idF BGBl. II 2001/449 sei zwar auf gegenständlichen Fall*

anzuwenden, nach Ansicht des Finanzamt seien jedoch die Voraussetzungen der geänderten Fassung von § 2 Abs. 3 der Verordnung nicht erfüllt, weil die beantragten Berufsausbildungskosten für Schüler/Lehrlinge, die eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen, nur dann zustünden, wenn die Entfernung zwischen Schul- und Wohnort mehr als 25 Kilometer betrage. Für die Berechnung dieser Entfernung seien analog der Berechnung der Mindestfahrdauer gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 heranzuziehen. Im konkreten Fall bedeute dies, dass die Entfernung zwischen den Punkten des Abfahrtsortes (N) und Ankunftsortes (Hauptbahnhof L), an denen üblicherweise die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet werde, heranzuziehen sei. Diese betrage weniger als 25 Kilometer. Auch die Voraussetzungen gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung würden nicht vorliegen, da die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze für die tägliche Fahrzeit zwischen Studienort und Wohnort mit dem günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel von mehr als je einer Stunde nicht erfüllt werde (Laut stRspr. des UFS sei dabei auf die Fahrzeit zwischen dem Abfahrtsort (N) und Ankunftsort (Hauptbahnhof L), an denen üblicherweise die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet werde, abzustellen und innerstädtische Fahr- und Wartezeiten nicht miteinzurechnen).

Am **28. Jänner 2008** legte das Finanzamt die **Berufung gegen den Aufhebungsbescheid** (betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides) vom 5. September 2005 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig,

- ob das mit Fax vom 27. September 2005 eingebrachte schriftliche Anbringen als Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 5. September 2005, gegen den (gleichzeitig erlassenen) berichtigten Einkommensteuerbescheid 2004 oder gegen beide Bescheide zu werten ist,
- für den Fall, dass die Berufung als gegen den Aufhebungsbescheid gerichtet anzusehen ist, ob der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO rechtmäßig erlassen wurde und
- ob die Voraussetzungen für die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern vorliegen.

1. Aufhebungsbescheid vom 5. September 2005 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheid 2004 vom 31. Mai 2005

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF Abgabenänderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003), BGBl I 2003/124 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.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO idgF).

§ 299 Abs. 2 BAO folgt laut den Gesetzesmaterialien dem Vorbild des § 307 Abs. 1 BAO (*Ritz, BAO³, § 299 Tz. 44 mit Verweis auf 1128 BlgNR 21.GP, 16*). Danach liegen rechtlich zwei getrennte Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. getrennt in Rechtskraft erwachsen können (*VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/0142*).

Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (*Ritz, BAO³, § 299 Tz. 9ff*).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (*VwGH 28. 3. 2000, 95/14/0133*). Ermessensentscheidungen sind weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (*Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240*).

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO ist in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzulegen, ob die Voraussetzungen des § 299 BAO vorliegen (*Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Tz. 40 zu § 299*). Laut Rechtsprechung (*VwGH 2. 7. 1998, 98/16/105*) hat die Bescheidbegründung der/die Aufhebungsgrund/-gründe zu enthalten und wie bereits ausgeführt die Gründe für die Ermessensübung ausreichend darzulegen, wobei laut Lehre (*Ritz, BAO³, § 299 Tz. 40*) ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vielfach ausreichend sein wird.

Aus § 299 Abs. 1 BAO idgF in Verbindung mit der oben zitierten Rechtsprechung leitet sich ab, dass Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF ein Sachverhalt ist, der bewirkt, dass der Spruch eines Bescheides rechtswidrig ist; dieser konkrete Sachverhalt ist im Begründungsteil des Bescheides darzulegen.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides lediglich folgendes ausgeführt: „Gemäß § 299 Abs. 1 BAO 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.“

Damit wurde von der Abgabenbehörde nur der Gesetzeswortlaut wiedergegeben und nicht konkret dargelegt, aufgrund welcher Umstände im vorliegenden spezifischen Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung der Aufhebungstatbestand realisiert worden wären. Die Abgabenbehörde unterlässt Ausführungen dazu, welche konkreten Sachverhalts- und Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zur berufungsgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigen würden. Mit dem bloßen Zitieren des Gesetzeswortlaut wird den Anforderungen der gebotenen ausreichenden Begründung, ob die Voraussetzungen des § 299 BAO im konkreten Fall vorliegen, nicht Rechnung getragen.

Die im gleichzeitig erlassenen (berichtigten) Einkommensteuerbescheid für 2004 dargelegte Begründung, nach der Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann nicht als außergewöhnliche Belastung gelten würden, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe, was im vorliegenden Fall nicht zutreffen würde, kann – ungeachtet einer Prüfung, ob diese Feststellung zutreffend ist – die fehlende Bescheidebegründung im Aufhebungsbescheid nicht sanieren, da diese Aussagen mangels eines Verweises nicht Bestandteil des streitgegenständlichen Aufhebungsbescheides darstellen. Die Abgabenbehörde hat verabsäumt in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf die Begründung des nach Aufhebung des Ersteinkommensteuerbescheides erlassenen neuen Einkommensteuerbescheides zu verweisen, weshalb die im geänderten Sachbescheid ausgeführte Begründung im Hinblick auf die Tatsache, dass es sich um zwei vollständig eigenständige und voneinander getrennt anfechtbare Bescheide handelt, nicht ohne entsprechenden ausdrücklichen Verweis dem strittigen Aufhebungsbescheid zugerechnet werden kann.

Zusammenfassend festgehalten wird daher, dass der streitgegenständliche Aufhebungsbescheid keine (gemäß § 93 Abs. 3 BAO notwendige) Begründung dazu enthält, auf Grund welcher Umstände und Tatbestandselemente die Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzung des § 299 BAO für gegeben erachtet. Der Aufhebungsbescheid kann somit keiner Prüfung unterzogen werden, ob ein von der Abgabenbehörde herangezogener Aufhebungstatbestand bzw. ein die Aufhebung rechtfertigender Sachverhalt im konkreten Fall die Aufhebung rechtfertigt oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig vorgenommen wurde.

Im gegenständlichen Fall ist aber strittig, ob gegen diesen Aufhebungsbescheid ein Rechtsmittel eingebracht wurde.

Eine Berufung (Rechtsmittel) ist ein **Anbringen** zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des **§ 85 Abs. 1 BAO**.

Für die Beurteilung derartiger Anbringen, die – wie im gegenständlichen Fall auch geschehen – schriftlich einzureichen sind, kommt es nicht auf die Bezeichnung, sondern auf den Inhalt und das erkennbare Ziel des Parteienschrittes an. Maßgebend für eine Prozessklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten nimmt (*Ritz, BAO³, § 85, Tz. 1 und die dort zitierte Rechtsprechung*).

Die Abgabenbehörde hat im gegenständlichen Fall aufgrund der gesetzlichen Vorgaben des § 299 Abs. 2 BAO in einem einheitlichen Vorgang zwei getrennte (gesondert anfechtbare) Bescheide (Aufhebungsbescheid und einen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden berichtigten Sachbescheid) erlassen. Mit dem mit Faxnachricht vom 27. September 2005 eingebrachten schriftlichen Anbringen wollte der Bw. offensichtlich zum Ausdruck bringen, dass der Erstbescheid, der die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG bei der Einkommensermittlung des Jahres 2004 noch berücksichtigte, richtig war und dazu ergänzend darlegen aus welchen Gründen die Ansicht des Finanzamtes, dass die Voraussetzungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht vorliegen würden, unzutreffend ist. Die Form (die Übermittlung einer Kopie des Aufhebungsbescheides) und der Wortlaut („*Berufung gegen die Aufhebung der Einkommensteuer*“) des Anbringens lassen in Verbindung mit der Begründung den Schluss zu, dass der Bw. damit den gesamten Rechtsakt, bestehend aus dem Aufhebungsbescheid und dem neuen Sachbescheid, anfechten wollte. Die Auslegung des Finanzamtes, dass der objektive Erklärungswert dieses Anbringens ausschließlich eine Anfechtung des berichtigten Sachbescheides umfasse, ist nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Einklang bringen, wonach im Zweifel jener Inhalt maßgeblich ist, der dem Abgabepflichtigen keine Rechtsverteidigungsmöglichkeiten entzieht (*VwGH 16. 7. 1996, 95/14/0148; 2. 8. 2000, 97/13/0196, 0197, 0198; 28. 1. 2003, 2001/14/0229*).

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass das vom Bw. eingebrachte schriftliche Anbringen vom 27. September 2005 nach Ansicht der Berufungsbehörde sowohl als Berufung gegen den Aufhebungsbescheid als auch gegen den berichtigten Einkommensteuerbescheid (beide vom 5. September 2005) zu werten ist.

Dem angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 5. September 2005, mit dem der Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2005 aufgehoben wurde, mangelt es nach den oben dargelegten Ausführungen an der gebotenen nachvollziehbaren, ausreichend konkretisierten Begründung.

Unter Zugrundelegung der ständigen Rechtsprechung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO ist es der Berufungsbehörde verwehrt eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO aufgrund von Tatsachen zu bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Ein Aufgreifen von Gründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, durch die Berufungsbehörde würde die durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschreiten. Im Berufungsverfahren des Aufhebungsbescheides kann nur überprüft werden, ob die der Aufhebung zugrundegelegten Gründe eine Aufhebung gemäß § 299 BAO rechtfertigen. Der Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Rahmen des Berufungsverfahrens sanierbar sind und von der Berufungsbehörde entsprechend ergänzt und abgeändert werden können ist bei fehlenden oder mangelhaften Begründungen zu Aufhebungen gemäß § 299 BAO (analog zur Wiederaufnahme des Verfahrens) nicht anwendbar (ständige Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0383-G/07 vom 5. Juni 2007, RV/0005-I/05 vom 4. Juli 2007, RV/0800-L/06 vom 5. Juni 2007, RV/0815-W/06 vom 7. Juni 2006 u.a.).

Der **Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides** für das Jahr 2004 ist daher **stattzugeben** und der angefochtene **Aufhebungsbescheid vom 5. September 2005 aufzuheben**.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. September 2005

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO wiederum in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) befunden hat. Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt zwangsläufig den vom Aufhebungsbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. September 2005 aus dem Rechtsbestand (*Ritz, BAO³, § 299 Tz. 6*).

Unter Zugrundelegung der obenstehenden Auslegung der Behörde, wonach mit dem Anbringen des Bw. vom 27. September 2005 sowohl der Aufhebungsbescheid als auch der

den Erstbescheid ersetzende Einkommensteuerbescheid vom 5. September 2005 angefochten wurde, ergibt sich somit folgendes:

Mit der Aufhebung des Aufhebungsbescheides gehört der mit 5. September 2005 für das Jahr 2004 ergangene Einkommensteuerbescheid (sowie die Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2005) ex lege nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig und ist somit als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz, BAO³, § 273 Tz. 12*).

Die **Berufung** gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen (berichtigten) **Einkommensteuerbescheid 2004** vom 5. September 2005 war daher gemäß § 275 BAO als **unzulässig zurückzuweisen**.

3. Ergänzend wird festgehalten, dass nach Ansicht der Berufungsbehörde die für eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 31. Mai 2005 erforderliche (und vom Finanzamt behauptete) Unrichtigkeit betreffend die Anerkennung der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG im gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

Nach § 34 Abs. 8 EStG können Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes in Form eines monatlichen Pauschalbetrages von 110,00 € berücksichtigt werden, wenn im Einzugsbereich keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Dazu wurde vom Bundesminister für Finanzen eine Verordnung (BGBl. Nr. 624/1995) erlassen.

Das Finanzamt hat gemäß den in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2005 dargelegten Begründungserwägungen die Nichtabzugsfähigkeit der beantragten und im Erstbescheid gewährten Berufsausbildungskosten auf § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl. Nr. 624/1995) betreffend die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes zu § 34 Abs. 8 EStG gestützt und dabei die ab 1. Jänner 2002 geltenden Änderungen in § 2 Abs. 1 bis 3 der Verordnung idF BGBl. II 2001/449 nicht berücksichtigt.

§ 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministerium für Finanzen (BGBl. Nr. 624/1995) in der ab 2002 anzuwendenden Fassung (BGBl. II 2001/449) normiert, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß

§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich noch zumutbar ist. Der in der Stammfassung enthaltene Wortlaut („**jedenfalls** als im Einzugsbereich gelegen“), nach dem

eine Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnort und Ausbildungsort bereits dann (unwiderlegbar) vorlag, wenn die Wohnortgemeinde in einer der Verordnungen zu § 26 Abs. 3 EStG als Einzugsgemeinde zum Studienort aufgezählt ist (und es auf die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze von mehr als einer Stunde Fahrzeit nicht ankam), wurde mit Wirksamkeit für Zeiträume ab 1. 1. 2002 (BGBl. II 2001/449) geändert und das Wort „jedenfalls“ gestrichen. Mit dem neu eingefügten zweiten Satz in § 2 Abs. 2 kann die Vermutung der im ersten Satz normierten Zumutbarkeit durch den Nachweis widerlegt werden, dass von einer genannten Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als je eine Stunde beträgt. Bei der Berechnung der Fahrzeit sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 StudienförderungsG 1992 heranzuziehen.

Da § 2 Abs. 2 der Verordnung – ebenso wie das StudienförderungsG 1992 – explizit auf Fahrzeiten zwischen Ausbildungsort bzw. Wohnort abstellen, ist nicht die tatsächliche Fahrzeit zwischen Wohnadresse und Ausbildungsstätte maßgeblich, sondern die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden, an denen üblicherweise die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten und beendet wird. Dabei nicht zu berücksichtigen sind Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Wohnort als auch im Ausbildungsort mit innerörtlichen Verkehrsmitteln (*Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar EStG 1988 III, § 34 EStG Einzelfälle, S. 5 und ständige Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates zB. UFS 24. 2. 2004, RV/0001-I/04*).

Für gegenständlichen Fall bedeutet dies folgendes: Die Fahrzeit zwischen den maßgeblichen Ein- und Ausstiegsstellen (N bzw. Hauptbahnhof L) liegt laut der vom Bw. vorgelegten Fahrplanauskunft jedenfalls unter einer Stunde (Abfahrt N 6:28 Uhr – Ankunft Hauptbahnhof L 6:53 Uhr), weshalb die tägliche Hin- und Rückfahrt nach § 2 Abs. 2 der Verordnung die tägliche Fahrt zumutbar ist

Gemäß **§ 2 Abs. 3** der geänderten Verordnung zu § 34 Abs. 8 EStG (idF BGBl. II 2001/449) gelten aber auch **Ausbildungsstätten** innerhalb einer Entfernung von 80 km dann 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 Hauptwohntortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass die Tochter den Schülerbegriff erfüllt und für Zwecke der Ausbildung eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnt (laut Bestätigung der Schulbehörde). Die (kürzeste) Entfernung zwischen Wohnadresse und der Adresse der besuchten (und auch nächstliegenden) Ausbildungsstätte für Sozialberufe auf dem Gebiet

der Familien- und Pflegehilfe beträgt laut Routenplaner mehr als 25 Kilometer (konkret 29 Kilometer). Die Ansicht des Finanzamtes, dass bei Ermittlung der 25-Kilometergrenze analog der Berechnung der zeitlich zumutbaren Fahrtdauer gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung, d. h. nach den Grundsätzen des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes, vorzugehen und die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten des Studien- und Wohnortes (bzw. zwischen denjenigen Ein- und Ausstiegsstellen in der Wohnortgemeinde und am Studienort, von denen die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel üblicherweise angetreten bzw. beendet werde) heranzuziehen sei, lässt sich nach Ansicht der Berufungsbehörde dem Wortlaut der Verordnung nicht entnehmen. Insbesondere fehlt in § 2 Abs. 3 der Verordnung der in § 2 Abs. 1 und 2 enthaltene explizite Verweis auf die Bestimmung des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes (wo im übrigen nur eine zeitliche Zumutbarkeit normiert ist). Auch in der Literatur (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG 1.1.2006, § 34 Anm. 69*) wird die Ansicht vertreten, dass für die Ermittlung von Entfernungen (z.B. 80 Kilometergrenze) die zu § 16 EStG 1988 aufgestellten Kriterien herangezogen werden können. Nach der Rechtsprechung zu § 16 EStG 1988 ist bei der Berechnung der Entfernung von der kürzesten zumutbaren Wegstrecke auszugehen und die Entfernung zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen Ortsmittelpunkten maßgebend (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, § 16 Anm. 112 mit Verweis auf VwGH 3. 7. 1990, 90/14/0069*).

Linz, am 30. Jänner 2008