



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen vom (a) 25. November 2010 und (b+c) 21. April 2011 der Bw., Adr.Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt,

- a) vom 22. November 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 19. August 2010,
- b) vom 7. April 2011 als Berufungsvorentscheidung bezeichnet und
- c) vom 13. April 2011 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 19. August 2010

entschieden:

- a) Der Aufhebungsbescheid vom 22. November 2010 wird aufgehoben.

Anmerkung : Dadurch tritt auch der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22.November 2010 gemäß § 299 Abs 3 BAO außer Kraft.

- b) Der als Berufungsvorentscheidung bezeichnete Bescheid vom 7. April 2011 wird aufgehoben.

- c) Der Aufhebungsbescheid vom 13. April 2011 wird aufgehoben.

Anmerkung: Dadurch tritt gemäß § 299 Abs 3 BAO auch der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 13. April 2011 außer Kraft und der Einkommensteuerbescheid vom 19. August 2010 wird wieder wirksam.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und beantragte in der elektronisch übermittelten Erklärung ua den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs 8 EStG 1988 für ihren Sohn am Militärgymnasium in A. für das Jahr 2009.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 datiert vom 19. August 2010 wurden die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung anerkannt. Begründend wurde auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen.

Mit Bescheid vom 22. November 2010 wurde der Bescheid vom 19. August 2010 betreffend Einkommensteuer für 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wurde 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."*

Mit gleichem Datum erging ein neuer Sachbescheid. Begründend wurde ausgeführt:

*"Gemäß § 299 Abs 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Bescheides 2009 vom 22.11.2010, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich."*

*Das Militärgymnasium ist ein Bundesoberstufenrealgymnasium mit militärisch geführten Internat und bietet die gleichen Bildungschancen und Berufsaussichten wie alle anderen Realgymnasien im Nahbereich Ihres Wohnortes. Es liegt somit keine begünstigte Berufsausbildung eines Kindes gemäß § 34(8) EStG/88 (Einkommensteuergesetz) vor."*

Mit Eingabe vom 25. November 2010 erhob die Bw gegen den "Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 – Aufhebung gem. § 299 BAO" Berufung.

Begründend wurde ausgeführt:

*"Am 19. August 2010 erhielt ich vom Finanzamt X. einen Bescheid, in dem die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung meines Kindes bei meiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 berücksichtigt wurden. Bevor ich diesen Bescheid erhielt, wurde ich vom Finanzamt telefonisch diesbezüglich kontaktiert und ich erläuterte Ihrer Sachbearbeiterin telefonisch, dass sich mein Sohn im Militärgymnasium A. auf seine Berufsausbildung als Offizier vorbereitet. Das verpflichtend zu besuchende Internat befindet sich über 25 km außerhalb des Wohnortes und eine vergleichbare Ausbildungsstätte gibt es in Österreich nicht."*

*Ich übermittle Ihnen aufgrund des Bescheides über die Aufhebung gem. § 299 BAO eine schriftliche Begründung und berufe somit gegen den Bescheid vom 22.11.2010.*

*Mein Sohn AB. hat sich nach der achten Schulstufe dafür entschieden, eine Ausbildung zum Berufsoffizier zu beginnen. Er bereitet sich seither am Militärgymnasium A. in seiner Schul- und Internatserziehung auf seine zukünftige berufliche Laufbahn als Offizier des Österreichischen Bundesheeres vor.*

*Das Militärgymnasium wird mit naturwissenschaftlichem Schwerpunkt geführt. In der Schul- und Internatserziehung werden die Zöglinge auf ihre zukünftige Qualifikation vorbereitet, um einmal als Offizier Verantwortung übernehmen zu können. Das Schulbataillon ist ein Teil der Theresianischen Militärakademie.*

*Das Ziel dieser Schule besteht nicht nur in der Absolvierung der Matura, vielmehr sollen die Zöglinge auf eine Offizierskarriere beim österreichischen Bundesheer vorbereitet werden. Eine andere entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht nicht.*

*Die Betreuung und Erziehung im Internat wird vom Schulkommandanten, dem Kompaniekommandanten, den Erzieher-Offizieren und Funktionsunteroffizieren wahrgenommen. Dabei arbeiten die Erzieher und die Professoren eng zusammen, um den Zögling auf seiner beruflichen Laufbahn zu fördern. Das Internat in der D. befindet sich über 25 km von unserem Wohnort entfernt. Der Besuch des Internats ist verpflichtend, die Schüler dürfen lediglich an den Wochenenden sowie an gesetzlichen Feiertagen oder den Ferien heimfahren.*

*Absolventen des Militärgymnasiums verrichten auf allen Ebenen des Bundesheeres ihren Dienst bis hinauf zum Abteilungsleiter, Militärattaché und Militärikommandanten, sogar Adjutanten des Bundesministers und des Bundespräsidenten waren ehemalige Angehörige des Schulbataillons. Seit vielen Jahren sind auch Absolventen mit großem Einsatz im Dienste der Vereinten Nationen tätig, um den Frieden zu sichern.*

*Ich hoffe, dass mein Ansinnen um Berücksichtigung der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung meines Sohnes nun bei meiner Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden kann und danke schon im Voraus für ihre geschätzte Mitteilung."*

Der Berufung beigelegt wurde eine Information über das Militärgymnasium mit nachstehendem Inhalt.

*"Das Militärgymnasium  
Von der Gründung bis heute*

*An der Theresianischen Militärakademie in A. gibt es zwei Formen einer allgemein bildenden höheren Schule. Das Bundesgymnasium für Berufstätige (BRGfB) wurde 1959 gegründet und ermöglicht befähigten und qualifizierten Soldaten die Ablegung der Reifeprüfung als schulische Voraussetzung zur Offiziersausbildung. Im Jahre 1965 wurde das Militärgymnasium (MilRG) gegründet. Heute ist es ein Oberstufenrealgymnasium mit ergänzendem Unterricht aus Biologie und Umweltkunde, Physik sowie Chemie in Verbindung mit einem militärisch geführten Internat. Österreichische Staatsbürger können sich nach der achten Schulstufe um eine Aufnahme bewerben. Die Zöglinge werden in einer aufeinander abgestimmten Schul- und Internatserziehung zur Reifeprüfung einer allgemein bildenden höheren Schule geführt. Die Heranbildung von Anwärtern für die Ausbildung zum Offizier wird speziell gefördert. Der Name "Militärgymnasium" steht für die gemeinsame Ausbildung und Erziehung in einer Schule, verbunden mit einem militärisch geführten Internat. Die Aufnahme von Schülern erfolgt nur in das Vollinternat. Seit dem Schuljahr 1999/2000 wurden auch Mädchen (nur Halbinternat) aufgenommen. Ab dem Schuljahr 2002/03 erfolgt die Aufnahme von Mädchen auch in das Vollinternat. Die Aufnahme weiblicher Zöglinge in das Halbinternat ist in Absprache mit dem Kommando Schulbataillon möglich. Die Zöglinge am Militärgymnasium setzen die lange Tradition der österreichischen Militärschulen fort. Sie werden auf ihre zukünftige Qualifikation vorbereitet, um einmal als Berufsoffizier bzw als Milizoffizier Verantwortung übernehmen zu können.*

*Die beiden Schulformen sind Bundesschulen und einmalig in der österreichischen Bildungslandschaft. Die Vermittlung von gediegenem Wissen als Voraussetzung für die weitere Ausbildung, eine besondere Erziehung im Sinne der in der österreichischen Bundesverfassung*

*festgelegten umfassenden Landesverteidigung sowie die Förderung insbesondere im militärsportlichen Bereich sind als Schwerpunkte des Unterrichts und der Erziehung zu sehen. Das Bundesministerium für Landesverteidigung ist Schulerhalter, die Schulaufsicht wird vom Landesschulrat für Niederösterreich, der für das Bundesland Niederösterreich zuständigen Schulbehörde, wahrgenommen. Da zwei Bundesministerien zuständig sind, ergibt sich auch ein "paralleler Aufbau" in der militärischen und schulischen Organisation. Auf militärischer Seite geht die Führungslinie vom Bundesministerium für Landesverteidigung über das Kommando der Theresianischen Militärakademie zum Kommando Schulbataillon. Das BRgFB bildet die A-Kompanie, das MilRG die B-Kompanie. Auf schulischer Seite beginnt die Führungslinie beim zuständigen Bundesministerium und geht weiter über den Landesschulrat für Niederösterreich bis zur Direktion."*

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2010 ersuchte die Bw um Aufschiebung der Zahlungsverpflichtung bis zur Entscheidung über die Berufung und legte in der Beilage die schriftliche Meldung ihres Sohnes zum Ausbildungsdienst als Offiziersanwärter bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2010 wurde die Berufung vom 25. November 2010 gegen den Bescheid vom 22. November 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*"Wie bereits in der Bescheidbegründung zum Aufhebungsbescheid gemäß § 299 (1) BAO (Bundesabgabenordnung) vom 22.11.2010 ausgeführt wurde, steht für Kinder, welche das Militärgymnasium in A. besuchen, der Pauschbetrag für eine auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 (8) EStG/88 (Einkommensteuergesetz) nicht zu, weil das Militärgymnasium ein Bundesoberstufenrealgymnasium mit militärisch geführten Internat ist, welches die gleichen Bildungschancen und Berufsaussichten wie alle anderen Realgymnasien im Nahebereich Ihres Wohnortes bietet. Die Absolvierung des Militärgymnasiums ist kein erforderliches Kriterium zur Offizierausbildung."*

Mit Eingabe vom 11. Jänner 2011 erhob die Bw "Berufung gegen den Bescheid über die Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 23.12.2010" (wohl gemeint stellte die Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung vom 25. November 2010 an den UFS). Begründend wurde ausgeführt, dass ergänzend eine Bestätigung des Militärgymnasiums A. übermittelte werde aus der hervorgehe, dass das Ziel dieser Schule nicht nur in der Absolvierung der Matura bestehe, sondern vielmehr auch die Vorbereitung der Zöglinge auf eine Offizierskarriere beim österreichischen Bundesheer darstelle. Eine andere entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe nicht.

Mit Eingabe vom 18. Jänner 2011 übermittelte die Bw im Zusammenhang mit der vorgelegten Bestätigung der Theresianischen Militärakademie, Schulbataillion ergänzende Berufungsausführungen:

*"Der Unterschied des Schulbataillons der Theresianischen Militärakademie bzw dem Militärgymnasium zu einem anderen Schultyp ist gravierend und ergibt sich daraus, weil das Militärgymnasium eine umfangreiche sportliche vormilitärische Ausbildung anbietet und neben der Erlangung der Reifeprüfung auch die zusätzliche Ausbildung mit militärischem Wissen beinhaltet."*

*Aus dem beiliegendem Stundenplan bzw dem Dienstplan für das Schulbataillon geht hervor, dass das Militärgymnasium zum naturwissenschaftlichen Schwerpunkt der Schule weitere Ausbildungsschwerpunkte, insbesondere im Bereich der politischen Bildung und der Sicherheitspolitik, setzt. Die Zöglinge nehmen weiters verpflichtend an Lernstunden, jeweils von Montag bis Donnerstag von 18.00 – 20:00, dem Internatssport jeden Mittwoch von 14:15 – 17:30, wöchentlich mindestens an zwei weiteren Stunden in einer militärsportlichen Disziplin sowie jeden Donnerstagen der vormilitärischen Ausbildung von 14.15 – 17.30, teil. Der Besuch des Internats ist verpflichtend. Damit unterscheidet sich das Militärgymnasium gravierend von einer anderen Schule im Einzugsbereich.*

*Die Kenntnisse und Fähigkeiten, die mein Sohn durch zusätzliche Ausbildungsmaßnahmen sowohl im schulischen Bereich als auch im vormilitärischen Bereich im Schulbataillon der Theresianischen Militärakademie erwirbt, dienen ihm als Vorbereitung für seine künftige militärische Ausbildung zum Offizier beim Österreichischen Bundesheer. Wie aus dem Dienstplan ersichtlich, befand sich mein Sohn am 17. und 18. 1.2011 bei der Stellung in C. und wird sich von 19. bis 21.2.2011 gemeinsam mit seinen Schulkollegen der EF-Testung unterziehen. Die Absolvierung des EF-Jahres beim Bundesheer stellt eine Grundvoraussetzung für seine weitere militärische Laufbahn dar."*

Abschließend beantragte die Bw die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Weiters legt die Bw dem Schreiben den Stundenplan und Dienstplan der 8. Klasse, Theresianische Militärakademie, Schulbataillon und die Bestätigung des Militärgymnasiums bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2011 wurde der Berufung vom 11. Jänner 2011 gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung gem. § 299 BAO sowie den Einkommensteuerbescheid 2009 stattgegeben und die Bescheide wurden aufgehoben.

Begründend wurde ausgeführt:

*"Der Bescheid gem. § 299 BAO vom 22.11.2010 wird aufgrund eines Verfahrenmangels (mangelhafte Begründung) aufgehoben.*

*Es wird vom Finanzamt ein neuerlicher Bescheid gem. § 299 BAO erlassen, indem die entsprechende Begründung nachgereicht wird.*

*Es tritt damit auch der Einkommensteuerbescheid 2009 außer Kraft. Ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid 2009 wird erlassen."*

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2011 wurde der Bescheid vom 19. August 2010 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Begründend wurde 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.*

*Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.*

*Gemäß § 299 Abs 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Bescheides 2009 vom 19.08.2010, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.*

*Hinsichtlich der Begründung wird auf den neu ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 hingewiesen."*

Mit gleichem Datum erging ein neuer Sachbescheid. Begründend wurde ausgeführt:

*"Gemäß § 34 (8) EStG sind Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.*

*Gemäß § 2 Abs 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes gelten Ausbildungsstätten eines Kindes nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben und für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnsitzes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen. Da sich daher die Ausbildung innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes befindet, war der Bescheid gem. § 299 BAO aufzuheben und die Aufwendungen für die Berufsausbildung nicht zu gewähren."*

Mit Eingabe vom 21. April 2011 erhab die Bw Berufung:

1.) gegen den Bescheid über die Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom  
7. April 2011

2) gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom  
13. April 2011

Begründend wurde ausgeführt:

*"Gegen die oben angeführte Berufungsvorentscheidung sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhebe ich innerhalb offener Frist Berufung*

*1) Ich berufe gegen die Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 7.4.2011 in der Berufung vom 11.1.2011 gegen den Bescheid vom 22.11.2010 stattgegeben wurde und mitgeteilt wird, dass die Bescheide gem. § 299 BAO aufgrund eines Verfahrenmangels (mangelhafte Begründung) aufgehoben werden und ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen wird, in dem eine entsprechende Begründung nachgereicht wird.*

*2.) Weiters berufe ich gegen den nun eingegangenen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 13.4.2011 Aufhebung gem. § 299 BAO und stelle den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag).*

*Ich begründe dies wie folgt:*

*Begründung für 1) und 2):*

*Abgesehen davon, dass sich die Schule bzw das Internat nicht im Einzugsbereich unseres Wohnortes befindet, wohnt mein Sohn seit September 2007 zum Zwecke seiner Ausbildung außerhalb unseres Hauptwohnsitzes im Internat des Schulbataillons der Theresianischen Militärakademie in der D.. Es besteht kein Anspruch auf Schülerfreifahrt, wie dies für den Besuch anderer Gymnasien innerhalb oder außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes eines Schülers üblich ist. Mein Sohn wohnt jeweils von Sonntag abends bis Samstag mittags*

*im Internat und ist es ihm nicht gestattet, innerhalb dieses Zeitraumes nach Hause zu fahren, weil dies dem Zwecke der Ausbildung, nämlich der vormilitärischen Ausbildung im Schulbataillon der Militärakademie, widerspricht. Für die Fahrtkosten der Heimfahrten sowie die Kosten für das Internat komme ich selbst auf und stellen diese Aufwendungen für die Ausbildung meines Kindes für mich eine außergewöhnliche Belastung dar.*

*Wie schon in meinen vorangehenden Berufungsschreiben ausgeführt, ergibt sich der gravierende Unterschied Schulbataillons der Theresianischen Militärakademie im Bereich des Internats bzw dem Militärgymnasium zu anderen Gymnasien daraus, weil das Militärgymnasium im Bereich des Internates eine umfangreiche sportliche vormilitärische Ausbildung anbietet und im schulischen Bereich neben der Erlangung der Reifeprüfung auch die zusätzliche Ausbildung mit militärischem Wissen beinhaltet.*

*Der Aufenthalt im Internat ist für männliche Schüler verpflichtend und eine Grundbedingung für den Besuch des Gymnasiums, das Internat dient zum Zwecke der vormilitärischen Ausbildung. Ich darf als Nachweis neuerlich den Stundenplan bzw den Dienstplan für das Schulbataillon beilegen, aus dem hervorgeht, dass das Militärgymnasium zum naturwissenschaftlichen Schwerpunkt der Schule weitere Ausbildungsschwerpunkte, insbesondere im Bereich der politischen Bildung und der Sicherheitspolitik, setzt. Die Zöglinge nehmen weiters verpflichtend an Lernstunden, jeweils Montag bis Donnerstag von 18:00 - 20:00, dem Internatssport jeden Mittwoch von 14:15 -17:30, wöchentlich mindestens an zwei weiteren Stunden in einer militärsportlichen Disziplin sowie jeden Donnerstag an der vormilitärischen Ausbildung von 14:15-17:30, teil.*

*Mein Sohn maturiert heuer und hat bereits die Zusage des Österreichischen Bundesheeres erhalten, dass er ab September d.J. seinen Ausbildungsdienst als Einjährig Freiwilliger in Langenlebarn antreten wird. Aus den Reihen der Einjährige-Freiwilligen rekrutiert das Österreichische Bundesheer die künftigen Studenten des Fachhochschulstudienganges "Militärische Führung" auf der Theresianischen Militärakademie in A. . Die Kenntnisse und Fähigkeiten, die mein Sohn durch zusätzliche Ausbildungsmaßnahmen sowohl im schulischen Bereich als auch im vormilitärischen Bereich im Internat des Schulbataillons der Theresianischen Militärakademie erwirbt, dienen ihm als Vorbereitung für seine militärische Ausbildung zum Offizier des Österreichischen Bundesheeres."*

Abschließend beantragte die Bw die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit Bericht vom 20. April 2011 legte das Finanzamt die oa Berufungen dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Verfahrens vor dem UFS zog die Bw mit Schreiben vom 25. Mai 2011 (eingelangt beim UFS am 27. Mai 2011) ihren Antrag auf "Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung" zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

A) Es wird der Entscheidung zugrundegelegt, dass in der gegenständlichen Sache folgende Bescheide ergangen sind:

Mit Bescheid vom 19. August 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wurden die von der Bw beantragten Kosten für die auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes in Höhe von

€ 1.320,00 anerkannt und die Einkommensteuer mit einer Abgabengutschrift in Höhe von € 945,46 festgesetzt.

Mit Aufhebungsbescheid vom 22. November 2010 wurde der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 vom 19. August 2010 aufgehoben. Der Aufhebungsbescheid wurde mit Berufung vom 25. November 2010 angefochten.

Mit gleichem Datum wie der Aufhebungsbescheid wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid - unter Nichtberücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung für auswärtige Berufsausbildung – erlassen, welcher jedoch nicht mit Berufung angefochten wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2010 wurde die Berufung vom 25. bzw 26 November 2010 gegen den Bescheid vom 22. November 2010 als unbegründet abgewiesen, welche mit "Berufung" (richtig Vorlageantrag) vom 11. Jänner 2011 angefochten worden ist.

Die als Berufungsvorentscheidung bezeichnete und mit 7. April 2011 datierte Erledigung ging ins Leere, weil sich keine Berufung vom 11. Jänner 2011 gegen den Aufhebungsbescheid und den Einkommensteuerbescheid richtet.

Mit Bescheid vom 13. April 2011 wurde der Bescheid vom 19. August 2010 gemäß [§ 299 BAO](#) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 aufgehoben, welcher mit Berufung vom 21. April 2011 angefochten worden ist. Gleichzeitig wurde ein neuer Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 erlassen, welcher nicht mit Berufung angefochten ist.

In der Eingabe vom 21.April 2011 wird auch die als Berufungsvorentscheidung bezeichnete Erledigung vom 7. April 2011 mit Berufung angefochten.

B) Verfahrenstatus vor Berufungsvorentscheidung daher:

1.) Durch das als Vorlageantrag vom 11. Jänner 2011 (gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2010) zu wertende Rechtsmittel gilt die Berufung vom 25. November 2010 als unerledigt und ist vom UFS darüber zu entscheiden.

Die Rechtsmittel vom 21. April 2011, über die ebenfalls zu entscheiden ist, sind zu werten als:

2.) Berufung gegen den als Berufungsvorentscheidung bezeichneten Bescheid vom 7. April 2011

3.) Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2009 vom 13. April 2011

C) Über diese Berufungen ist folgenderweise zu entscheiden:

C1) Der als Berufungsvorentscheidung bezeichnete Bescheid vom 7. April 2011 geht ins Leere, wie bereits dargestellt wurde. Er ist daher ersatzlos aufzuheben (Spruchpunkt b).

C2) Berufung vom 25. November 2010 gegen den Aufhebungsbescheid vom 22. November 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009: Dieser Bescheid ist unzureichend begründet, weil der Aufhebungsgrund nicht angegeben ist. Auch dieser Bescheid ist ersatzlos aufzuheben (Spruchpunkt a).

C3) Berufung vom 21. April 2011 gegen den Aufhebungsbescheid vom 13. April 2011 (Spruchpunkt c).

Rechtliche Ausführungen:

§ 299 BAO lautet:

*"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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.*

*(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.*

*(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."*

Durch die Neufassung des § 299 BAO durch das AbgRmRefG (BGBl I 2002/97) kann ein Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden. Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz sind nicht nur erstmals erlassene Bescheide, sondern auch solche Bescheide abändernde oder aufhebende Bescheide (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 5).

Der neue § 299 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. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs 1 BAO steht im Ermessen, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit auszuüben ist. Wie der VwGH seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25. 3. 1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (s. VwGH vom 24.10.2000, 95/14/0085) ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotzdem werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist, bzw wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 54 und 55).

Da die Maßnahme des [§ 299 BAO](#) eine Ermessensentscheidung darstellt, ist im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach [§ 299 Abs 1 BAO](#) zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat. Insbesondere ist dabei eine Beurteilung hinsichtlich der Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit durchzuführen.

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse" u.a im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungsökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiellen Zustandes nicht geringfügig sind.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kommt im Bereich des [§ 299 BAO](#) dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt. Eine Aufhebung wird aber vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist.

Der Spruch des Bescheides vom 19. August 2010 erweist sich daher aus nachstehendem Grund als rechtswidrig:

a) Festsetzung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung für die auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes, die rechtsrichtig nicht als solche abzugfähig ist (s. Begründung Punkt D).

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände.

Im gegenständlichen Fall spricht für die Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#), dass

- 1) grundsätzlich dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zukommt (vgl. Ritz [§ 299 BAO](#), Tz 54) und
- 2) die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig ist (Abgabennachforderung beträgt € 570,43).

Gegen die Bescheidaufhebung spricht,

- 1) dass die Bw einem aufwendigen Verfahren ausgesetzt war, welches bis März 2011 aufgrund von verfahrensrechtlichen Fehlern ergebnislos war,

- 2.) dass sich die Vorgangsweise des Finanzamtes insgesamt als nicht verfahrensökonomisch erweist und
- 3.) dass das Finanzamt gemäß [§§ 115](#) und [161 BAO](#) vor erster Bescheiderlassung (Einkommensteuerbescheid vom 19. August 2010) von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, ermitteln hätte müssen und nicht zuerst den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 ungeprüft erlassen und erst danach prüfen und aufheben hätte sollen (vgl. UFS 17.11.2009, RV/0416-F/08).

Damit kommt der UFS schlussendlich zu dem Schluss, dass das Ermessen so zu üben ist, dass keine Bescheidaufhebung zulässig ist.

Daher ist der Aufhebungsbescheid vom 13. April 2011 aufzuheben. Der Einkommensteuerbescheid vom 13. April 2011 tritt dadurch ebenfalls außer Kraft und der ursprüngliche Bescheid vom 19. August 2010 lebt wieder auf.

D) außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes:

Gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) gelten Aufwendungen für eine [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#) dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Dieser Pauschbetrag soll höhere Unterbringungs- oder höhere Fahrtkosten abdecken.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das EStG 1988 nicht von der Prüfung der Frage enthebt, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist (VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2001, 97/14/0068).

Bei Auslegung der Voraussetzung des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach der Rechtsprechung des VwGH auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt. Dies gilt nicht nur für die Ausbildung an einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin. Die Formulierung "entsprechende" ist sohin nicht im Sinne von "gleich", sondern von "gleichwertig" zu verstehen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 22.12.2004, 2003/15/0058 mit weiteren Nachweisen).

Der für den Sohn der Bw ausgestellten Bestätigung, welcher die achte Klasse des Kommando Schulbataillon besucht, ist Folgendes zu entnehmen:

*"Das Militärrealgymnasium bildet eine Einheit aus Schule und Internat (Bundesoberstufenrealgymnasium und militärisch geführtes Internat). Es ist daher für alle Schüler die Unterbringung im Internat verpflichtend.*

*Das Militärrealgymnasium vermittelt neben der Reifeprüfung noch eine militärische Ausbildung. In ganz Österreich gibt es keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit. Daher werden Schüler aus dem ganzen Bundesgebiet aufgenommen.*

*Im schulischen Unterricht gibt es nach dem Lehrplan einen naturwissenschaftlichen Schwerpunkt. Ein weiterer Schwerpunkt, der über das Ausmaß im Regelschulwesen hinaus reicht, liegt im Bereich der politischen Bildung und der Sicherheitspolitik. Die verstärkte sportliche Ausbildung geht ebenfalls weit über den schulischen Unterricht hinaus. Dies sind wöchentlich mindestens zwei weitere Stunden in einer militärsportlichen Disziplin sowie sportliches Training unter qualifizierter Betreuung. Die verpflichtende vormilitärische Ausbildung im Internat umfasst die Vermittlung von Wissen und das Einüben praktischer Tätigkeiten und Fertigkeiten und beträgt im Mittelwert wöchentlich sieben Stunden.*

*Das Militärrealgymnasium bietet mit der schulischen, der sportlichen und der vormilitärischen Ausbildung mehr als den Besuch eines Oberstufenrealgymnasiums. Es wird neben der Erlangung der Reifeprüfung noch im Rahmen der zusätzlichen Ausbildung militärisches Wissen erworben und es werden praktische Fertigkeiten angeeignet. Im sportlichen Bereich werden durch eine vielfältige Basisausbildung und durch jahrelanges kontinuierliches Training ideale Voraussetzungen für die weitere berufliche Laufbahn geschaffen.*

*Somit werden durch diese vielseitigen Möglichkeiten des Militärrealgymnasiums günstige Bedingungen für die Bewerbung um einen Studienplatz für die weitere militärische Ausbildung zum Offizier geboten."*

In einer der Berufung in Kopie beiliegenden Information über das Militärrealgymnasium (s. ausführlich Sachverhaltsteil) ist ua zu entnehmen, dass "...Heute ist es ein Oberstufenrealgymnasium mit ergänzendem Unterricht aus Biologie und Umweltkunde, Physik sowie Chemie in Verbindung mit einem militärisch geführten Internat. Österreichische Staatsbürger können sich nach der achten Schulstufe um eine Aufnahme bewerben. Die Zöglinge werden in einer aufeinander abgestimmten Schul- und Internatserziehung zur Reifeprüfung einer allgemein bildenden höheren Schule geführt. Die Heranbildung von Anwärtern für die Ausbildung zum Offizier wird speziell gefördert. Der Name "Militärgymnasium" steht für die gemeinsame Ausbildung und Erziehung in einer Schule, verbunden mit einem militärisch geführten Internat. Die Aufnahme von Schülern erfolgt nur in das Vollinternat. Seit dem Schuljahr 1999/2000 wurden auch Mädchen (nur Halbinternat) aufgenommen. Ab dem Schuljahr 2002/03 erfolgt die Aufnahme von Mädchen auch in das Vollinternat...."

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertritt in diesem Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es die Sittenordnung nicht gebietet, Kindern den Besuch einer Privatschule zu finanzieren, wenn unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Besuch einer öffentlichen Schule mit vergleichbarem Lehrziel, wenn auch mit anderen

---

Unterrichtsmethoden möglich ist (vgl. VwGH–Erkenntnis vom 22.12.2004, 2003/15/0058 mit weiteren Nachweisen).

Fest steht, dass es im Nahbereich des Wohnortes der Bw andere Gymnasien bzw Realgymnasien gibt. Dies wurde von der Bw auch nicht in Abrede gestellt.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 22.12.2004, 2003/15/0058, zum Ausdruck gebracht, dass bei Vorliegen eines gleichwertigen Schulabschlusses (Matura bzw. Reifeprüfung) selbst bei "unterschiedlicher Unterrichtsmethodik" und "speziellen Zielsetzungen" nicht der Besuch einer öffentlichen Schule als "nicht entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" beurteilt werden kann.

Dem Einwand der Bw. dahingehend, das Militärrealgymnasium in A. in Österreich sei einzigartig und bilde eine Einheit aus Schule und Internat, ist entgegen zu halten, dass es sich bei den während des Internatsaufenthaltes vermittelten Wissensgebieten nicht um Ausbildungsziele zur Erlangung der Matura und damit einer Berufsausbildung handelt.

Zumindest sind die außerhalb des Schulbesuches vermittelten Wissensgebiete nicht von so wesentlicher Bedeutung, dass sie für den eventuell an das Militärrealgymnasium anschließenden Besuch der Militärakademie unumgänglich wären. An der Ausbildung zum Berufsoffizier an der Militärakademie sind Maturanten, die nicht das Militärrealgymnasium bzw. das Internat besucht haben, jedenfalls nicht ausgeschlossen.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher gestützt auf die Literatur und die Rechtsprechung des VwGH die Auffassung, dass das angestrebte Ziel der Bw, ihrem Sohn den Besuch des Militärrealgymnasiums in A. und den damit verbundenen Internatsaufenthalt samt den dort vermittelten Wissensgebieten zu ermöglichen, nicht die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung zu begründen vermag und daher die Internatskosten nicht im Wege des Pauschbetrages gem. [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) berücksichtigt werden können.

Es wird in diesem Zusammenhang aber betont, dass mit der gegenständlichen Entscheidung keinerlei Wertung hinsichtlich der seitens des Berufungswerbers getroffenen Schulwahl verbunden ist. Es wird auch nicht in Abrede gestellt, dass die Ausbildung sowohl für die spätere Berufslaufbahn des Sohnes als auch für seine sonstige Entwicklung von Vorteil sein mag. Dieser Umstand führt aber noch nicht zu einer steuerrechtlich erforderlichen Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2001, 97/14/0068).

Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (vgl. VwGH 11.5.1993, [90/14/0105](#) mit weiteren Nachweisen, FJ 2005, 314).

---

Der Pauschbetrag stand der Bw daher materiellrechtlich nicht zu, was sich aber aus den unter Punkt C angeführten verfahrensrechtlichen Gründen nicht umsetzen lässt.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 1. Juni 2011