



GZn. RV/0873-L/11 miterledigt  
RV/0862-L/11,  
RV/0863-L/11,  
RV/0864-L/11,  
RV/0865-L/11

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Mag. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 28. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 bis 2007 und 2009 und gegen den Bescheid vom 20. August 2010 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18. Dezember 2009 wird aufgehoben und durch nachfolgenden Einkommensteuerbescheid 2008 ersetzt.

Die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2009 werden abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	11.949,57 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	548,44 € -1.918,88 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-1.370,44 €
2006	Einkommen	12.879,99 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	911,86 € -2.375,90 €

Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-1.464,04 €
<b>2007</b>	Einkommen	12.738,08 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	862,16 € -2.376,94 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-1.514,78 €
<b>2008</b>	Einkommen	13.222,92 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	1.057,07 € -2.707,57 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-1.650,50 €
<b>2009</b>	Einkommen	14.592,08 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	1.138,86 € -2.438,52 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-1.299,66 €

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog in den berufungsgegenständlichen Jahren 2005 bis 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Am 23. September 2009 brachte der Bw seine Einkommensteuererklärung 2008 elektronisch ein, in der er außergewöhnliche Belastungen für Unterhaltsleistungen an seine beiden in Serbien lebenden Töchter in Höhe von 1.200,00 € geltend machte.

Das Finanzamt anerkannte die Unterhaltsleistungen nicht als außergewöhnliche Belastungen an (Bescheid vom 18. Dezember 2009).

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung vom 18. Jänner 2010 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2010 mangels Zwangsläufigkeit als unbegründet ab.

Am 21. Juni 2010 brachte der Bw seine Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2009 elektronisch ein, in denen er Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen wie folgt geltend machte.

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Werbungskosten</b>					
Kosten für doppelte Haushaltsführung	1.831,32 €	1.831,32 €	1.831,32 €	1.831,32 €	wird noch bekanntgegeben
Familienheimfahrten	<u>2.421,00 €</u>	<u>2.664,00 €</u>	<u>2.797,50 €</u>	<u>3.151,50 €</u>	<u>3.372,00 €</u>
	4.252,32 €	4.495,32 €	4.628,82 €	4.982,82 €	
<b>außergewöhnliche Belastungen</b>					
Unterhalt für zwei mj. Kinder	1.200,00 €	1.200,00 €	1.200,00 €	1.200,00 €	1.200,00 €

Bei den Arbeitnehmerveranlagungen 2005, 2006, 2007 und 2009 anerkannte das Finanzamt weder die beantragten Werbungskosten noch die Unterhaltszahlungen (Bescheide vom 28. Juli 2010); weiters wies es den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2008 unter Hinweis auf den bereits erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 mit Bescheid vom 30. Juni 2010 zurück.

Mit Schriftsatz vom 11. August 2010 beantragte der Bw, den Einkommensteuerbescheid 2008 gemäß § 299 BAO aufzuheben. Diesen Antrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 20. August 2010 ab.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 27. August 2010 (eingelangt beim Finanzamt am 30. August 2010) Berufung und führte im Wesentlichen begründend aus:

Wie aus dem beigeschlossenen, zu Gunsten eines anderen Gastarbeiters aus dem ehemaligen Jugoslawien erwirkten Erkenntnis des VwGH vom 27.2.2008, 2004/13/0116, hervorgehe, sei die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungs ort in Österreich aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Dass die Ehefrau und die beiden minderjährigen Kinder des Bw bis zum Jahr 2000 mit dem Bw in Österreich gelebt und über einen unbefristeten Aufenthaltstitel verfügt hätten, sei daher für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich im Jahr 2005 ohne Bedeutung. Mit Rücksicht auf das obgenannte Erkenntnis des VwGH vom 27.2.2008 und einige in der Folge im Sinne dieses Erkenntnisses des VwGH auch vom UFS ergangenen Berufungsentscheidungen sei die seinerzeitige zu den Kalenderjahren 2000 bis 2004 ergangene Berufungsentscheidung des UFS vom 25. November 2005, RV/0790-L/05, obsolet.

Mit der Eingabe vom 16. Juni 2010 sei urkundlich nachgewiesen worden, dass der Bw am Familienwohnsitz über einen kleinen landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz verfüge, welcher für die Dauer der beschäftigungsbedingten Anwesenheit des Bw in Österreich von seiner Ehefrau bewirtschaftet werden müsse und auch bewirtschaftet werde.

Wie aus den beiden angeschlossenen Wartungserlässen zu den LStR 2002 hervorgehe, führe ua. auch ein wesentlicher Kaufkraftunterschied oder die Bewirtschaftung einer eigenen – wenn auch kleinen und nur der eigenen Selbstversorgung dienenden – Landwirtschaft dazu, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar sei. Beides sei im vorliegenden Fall gegeben, wobei die durchschnittlichen Lebenshaltungskosten pro Person am Familienwohnsitz des Bw in einem kleinen Dorf in Serbien lediglich einen Bruchteil jener in Österreich betragen würden. Auf Grund der Lage des Familienwohnsitzes in einem strukturschwachen Gebiet würde ein Verkauf des Einfamilienhauses am Familienwohnsitz in Serbien auch zu einem erheblichen wirtschaftlichen Nachteil bzw. zu erheblichen Vermögenseinbußen führen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 sei sohin inhaltlich rechtswidrig, weil Werbungskosten für die Familienheimfahrten und für die Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort in Österreich, sowie außergewöhnliche Belastungen für die Unterhaltsleistungen für zwei minderjährige Kinder im Ausland trotz Vorliegens der hiefür erforderlichen Anspruchsvoraussetzungen steuerlich nicht berücksichtigt worden seien.

Auf Grund obiger Darlegungen werde daher beantragt, der vorliegenden Berufung Folge zu geben, die regelmäßigen Familienheimfahrten des Bw an seinen Familienwohnsitz in Serbien und die Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort in Österreich als Werbungskosten, sowie die geltend gemachten Unterhaltskosten für zwei minderjährige Kinder im Ausland (Serbien) als außergewöhnliche Belastungen steuerlich zu berücksichtigen.

Ebenso erhab der Bw gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 und 2009 durch seinen steuerlichen Vertreter mit jeweils inhaltsgleichen Schriftsätze vom 27. August 2010 (eingelangt beim Finanzamt am 30. August 2010) Berufung.

Auf die oben dargestellten Berufungsausführungen wird verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Dezember 2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 20. August 2010 den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO betreffend sowie mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Dezember 2010 die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 und 2009 als unbegründet ab.

---

Auf die Begründung wird verwiesen.

Mit jeweils gleichlautenden Schriftsätzen vom 18. Jänner 2011 (eingelangt beim Finanzamt am 20. Jänner 2011) ersuchte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter um Vorlage seiner Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Begründungen sind inhaltsgleich mit den Berufungsbegründungen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Die beiden Töchter des Bw wurden in Österreich geboren (T –1993, I –1995).

Laut Bestätigungen der Stadtverwaltung der Gemeinde K vom 1. Juni 2004 bzw. vom 13. Jänner 2010 gab die Frau des Bw zu Protokoll, dass sie mit ihrem Mann und ihren beiden Töchtern T und I im gemeinsamen Haushalt in K , Str. V. Z Nr. 180, lebe.

Aus den vorgelegten Unterlagen (Abschrift der Liegenschaftsliste Nr. 228 Katastergemeinde M, Abschrift der Liegenschaftsliste Nr. 357 Katastergemeinde L) geht hervor, dass der Familienwohnsitz (Einfamilienhaus) einen kleinen, landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz umfasst.

Laut Auskunft des Zentralmelderegisters hatten ursprünglich sowohl die Frau des Bw als auch dessen Töchter eine unbefristete Aufenthaltsgenehmigung in Österreich. Die Frau des Bw ist ab 2003 nicht mehr in Österreich gemeldet.

Laut Schulbescheinigung vom 3. Juni 2004 wird bestätigt, dass die beiden Töchter des Bw, T und I, Schülerinnen der IV. und II. Klasse der Grundschule „B“ sind.

Laut Schulbestätigung vom 13. Jänner 2010 wird bestätigt, dass T ordentliche Schülerin der II – 5 Klasse der Mittelwirtschaftsschule in O im Schuljahr 2009/2010 ist.

Laut Schulbestätigung vom 13. Jänner 2010 wird bestätigt, dass I ordentliche Schülerin der achtten Klasse der Grundschule „B“, K , im Schuljahr 2009/2010 ist.

Mit Schreiben vom 4. November 2010 gab der Bw die jährlichen Mietaufwendungen (2005 bis 2008) mit 1.831,32 € (152,61x12) bekannt. Diese Beträge entsprechen den Angaben in den Abgabenerklärungen 2005 bis 2008 und der vorgelegten Kopie eines Überweisungs-

---

Dauerauftrages (vom 26. Juli 2000) jeweils am 15. des Monats über 152,61 €; die letzte Durchführung erfolgte 01/2009.

Laut Mietvertrag vom 22. Juni 2009 der WohnungsGmbH mit dem Bw, beginnend ab 1. Juli 2009, beträgt das monatliche Entgelt 133,49 €.

***Über die Berufungen wurde erwogen:***

**Einkommensteuer 2005, 2006, 2007, 2009:**

Familienheimfahrten und Kosten der doppelten Haushaltsführung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1).

Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen (Z 2 lit. e).

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, so können Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten sein, nämlich dann, wenn die Beibehaltung des Wohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsort aus beruflichen Gründen erfolgt.

Folgender Sachverhalt ist erwiesen: Die Frau des Bw lebt mit den beiden gemeinsamen Töchtern seit 2000 in K und nutzt den zum Familienwohnsitz gehörenden Grundbesitz landwirtschaftlich. Die beiden Töchter besuchten über den gesamten Berufungszeitraum dort die Schule. Der Bw arbeitet und wohnt seit Jahren in Österreich und besucht regelmäßig seine Familie in Serbien.

Strittig ist, ob der doppelten Haushaltsführung eine berufliche Veranlassung zu Grunde liegt und die damit verbundenen Kosten daher als Werbungskosten abzugsfähig sind.

---

Liegt nämlich der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen aus privaten Gründen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz, dann können die Aufwendungen für die Wohnung am Arbeitsplatz sowie die Kosten für Familienheimfahrten steuerlich nicht berücksichtigt werden (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 19.9.1989, 89/14/0100); die Aufwendungen sind nur dann abzugsfähig, wenn der Doppelwohnsitz (die doppelte Haushaltsführung) berufsbedingt ist (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, §16 Tz 220, § 4 Tz 346; VwGH 29.1.1998, 96/15/0171).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung ist niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216). Der Grund, warum Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (zB VwGH 28.5.1997, 96/13/0129). Das bedeutet aber nicht, dass zwischen der Unzumutbarkeit und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste. Die Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen haben. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0020).

Für die Frage der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung ist die Frage zu prüfen, ob es dem Bw zumutbar gewesen wäre, den Familienwohnsitz nach Österreich zu verlegen.

Aus den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in Erkenntnissen in Zusammenhang mit der Geltendmachung von Familienheimfahrten von zumeist in Ballungszentren in Österreich arbeitenden Abgabepflichtigen zu deren Familienwohnsitz in Nachfolgestaaten des früheren Jugoslawiens (an dem in aller Regel die Frau des Abgabepflichtigen die Kinder betreut und zumeist auch eine Kleinstlandwirtschaft für die Selbstversorgung betreibt bzw. die Eltern oder Schwiegereltern pflegt) – wie zB VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; 15.11.2005, 2005/14/0039; 19.10.2006, 2005/14/0127; 22.11.2006, 2006/15/0177; 26.7.2007, 2006/15/0111 – kann geschlossen werden, dass in vergleichbaren Fällen von der Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung – auch nach Jahren – an den Ort der Arbeitsstätte ausgegangen werden muss.

Es ist somit davon auszugehen, dass dem Bw die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht zumutbar ist. Daran ändert auch nichts, dass die Frau des Bw und ihre beiden gemeinsamen Töchter, die beide in Österreich geboren sind, bis 2000 in S gelebt haben. Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem ähnlich gelagerten Fall in seinem Erkenntnis vom 27.2.2008, 2004/13/0116, ausgeführt, dass die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort in Österreich aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen ist. Dass die Familie des Bw bis 2000 in Österreich gelebt und sowohl Frau als auch Töchter über unbefristete Aufenthaltstitel verfügt haben, ist daher für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich in den Jahren 2005 bis 2009 ohne Bedeutung.

Die Kosten für die Familienheimfahrten sind daher beruflich veranlasst und können als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden.

Auf Grund der steuerlichen Anerkennung der Familienheimfahrten können auch angemessene und entsprechend nachgewiesene Kosten für eine Zweitwohnung am Ort der Arbeitsstelle anerkannt werden.

Laut den vorliegenden Unterlagen entsprechen die Mietaufwendungen für die doppelte Haushaltsführung 2005 bis 2008 den beantragten Beträgen. Für 2009 wurde laut Dauerauftragsbestätigung im Jänner noch ein Mal eine Überweisung in Höhe von 152,61 € durchgeführt; der Mietvertrag mit der Wohnungsgesellschaft beginnt ab 1. Juli 2009, sodass lediglich für sechs Monate Mietzahlungen in Höhe von insgesamt 800,94 € (6x133,49 €) anerkannt werden können.

Betriebskosten wurden zwar mit Schreiben vom 4. November 2010 bekannt gegeben aber nicht nachgewiesen, sodass diese als Werbungskosten nicht berücksichtigt werden können.

Unterhaltskosten:

Der Bw hat nachgewiesen, dass beide Töchter während des gesamten Berufungszeitraumes eine Schule besucht haben.

Im gegenständlichen Fall ist entgegen der Ansicht des Finanzamtes im Sinne des § 34 EStG 1988 Zwangsläufigkeit gegeben, da eine Verlegung des Familienwohnsitzes von Serbien nach Österreich nicht zumutbar ist.

Diesbezüglich wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

---

Seitens des Bw wurden Unterhaltskosten für jedes mj. Kind (geboren 1993 und 1995) und Monat mit 50,00 € geltend gemacht.

Im Hinblick auf die wesentlich erhöhte Kaufkraft des Euro in Serbien (Lt. statistischer Erhebungen der EU betrug die Kaufkraft im Jahr 2005 in Serbien mehr als das Doppelte. Diesbezüglich wird auf die in der Findok veröffentlichte Entscheidung des UFS vom 9. August 2007, RV/1876-W/07 mit Link-Angabe zur entsprechenden Seite des EUROSTAT verwiesen.) erscheint der beantragte Betrag als angemessen.

### **Einkommensteuer 2008 (Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO):**

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, 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 (Abs. 2).

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 (Abs. 3; AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002).

Gemäß § 20 BAO müssen sich die Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 299 BAO gestattet eine Aufhebung nur dann, 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 nicht ausschlaggebend (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 299 Tz 10).

---

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein, setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 11, 12, 13).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. 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).

Die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ist nicht nur von Amts wegen, sondern auch auf Antrag der Partei zulässig (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 15).

Der Bw hat nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 18. Dezember 2009, in dem die Unterhaltszahlungen für seine in Serbien lebenden Töchter als außergewöhnliche Belastung nicht gewährt wurden, und nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens (abweisende BVE) einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gestellt. Diesen Antrag hat das Finanzamt mangels Vorliegens einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Bescheides abgewiesen.

Strittig ist bei der vorliegenden Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung – wie auch bei den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 und 2009 – ob eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben ist.

Wie bereits oben ausgeführt, ist im gegenständlichen Fall eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar, sodass sowohl die beantragten Werbungskosten (Familienheimfahrten, Kosten für die doppelte Haushaltsführung) als auch die Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen in der nachgewiesenen Höhe anzuerkennen sind.

Der Spruch des Bescheides erweist sich daher als nicht richtig, sodass eine Aufhebung seitens des Finanzamtes unter Einbeziehung des § 20 BAO (Für Berichtigungen gemäß § 299 BAO ist insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der

---

Rechtsbeständigkeit zu beachten. – Ritz, a.a.O., § 299 Tz8) – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzamtes – rechtens gewesen wäre.

Der Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO war daher statzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2008 aufzuheben.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Nach *Ellinger* ua (BAO<sup>3</sup>, § 299 Anm 21) setzt die Verbindung gemäß § 299 Abs. 2 voraus, dass dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Dies sei etwa nicht der Fall, wenn dem Antrag auf Aufhebung erst durch Berufungsentscheidung (§ 289 Abs. 2) entsprochen wird. Diesfalls obliegt der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur die Aufhebung, nicht jedoch die Erlassung des „Ersatzbescheides“. Dies gelte auch, wenn die Zuständigkeit zur Erledigung des Aufhebungsantrages gemäß § 311 Abs. 4 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen ist.

Gegen diese Auffassung spricht, dass weder in § 299 Abs. 2 (noch in der „Vorbildbestimmung“ des § 307 Abs. 1) die Verbindung nur unter der Bedingung der funktionellen Zuständigkeit für den „Ersatzbescheid“ angeordnet ist (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 51).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist eine Zuständigkeit zur Erlassung des „Ersatzbescheides“ gegeben.

Hinsichtlich des zu erlassenden – den aufgehobenen Bescheid ersetzenden – Bescheides wird auf die Überlegungen zu den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2007 und 2009 verwiesen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Linz, am 17. August 2011