



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend

- 1) Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1999 - 2001 gemäß § 299 BAO vom 23.2.2005
- 2) Einkommensteuer 1999 und 2000 vom 16.7.2004
- 3) Einkommensteuer 1999 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 25.2.2005 entschieden:

1) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1999 – 2001 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 vom 16. Juli 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 25. Februar 2005 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8. März 2002 setzt das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1999 fest. Mit stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2002 berücksichtigt das Finanzamt die in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 geltend gemachten Sonderausgaben.

Mit Bescheid vom 31. August 2001 setzt das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2000 fest. Mit Bescheid vom 5. Oktober 2001 berichtet das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2000 gemäß § 293 BAO dahingehend, als im ursprünglichen Bescheid auf Grund eines Ausfertigungsfehlers sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in der Höhe von S 2.880 unberücksichtigt blieben.

Mit Bescheid vom 30. Juli 2002 setzt das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2001 fest.

Mit Bescheiden vom 16. Juli 2004 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 auf Anregung des Berufungswerbers (Bw.) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Der Grund dafür lag darin, dass der Bw. in seinen Arbeitnehmerveranlagungen irrtümlich übersehen hatte, die Unterhaltsaufwendungen für seine beiden in Polen lebenden Kinder G.F., und R.F., als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 zu beantragen.

Ebenfalls mit Datum vom 16. Juli 2004 erließ das Finanzamt neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 – 2001. Hierbei wurden im Veranlagungsjahr 1999 die Unterhaltsleistungen des Bw. für seine Tochter G. für einen Zeitraum von 12 Monaten in der Höhe von S 8.256,- berücksichtigt, während die Unterhaltsleistungen für den Sohn R. im Einkommensteuerbescheid 1999 lediglich für einen Zeitraum von 6 Monaten in der Höhe von S 4.128,- zum Ansatz kamen. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Sohn des Bw. ab Juli 1999 keine öffentliche Schule oder Universität mehr besucht habe. Für das Jahr 2000 gewährte das Finanzamt weiterhin einen Pauschbetrag von S 8.256,- als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt für die Unterhaltsleistungen des Bw. an seine Tochter G.. Im Einkommensteuerbescheid 2001 berücksichtigte das Finanzamt die Unterhaltsleistungen des Bw. an seine Tochter nur mehr für einen Zeitraum von 6 Monaten in der Höhe von S 4.128,-.

In der gegen die neuen Sachbescheide für die Jahre 1999 und 2000 eingebrochenen Berufung beantragt der Bw. die Berücksichtigung seiner Aufwendungen für seinen minderjährigen Sohn R. bis zu dessen 18. Lebensjahr (November 2000).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 21. September 2004 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass er laut Auskunft des Bezirksgerichtes als leiblicher Vater verpflichtet sei, den gesetzlichen Unterhalt seines Sohnes bis zu dessen 18. Lebensjahr zu bezahlen. Weiters seien bei allen Bekannten des Bw. in Wien ohne Vorlage von Nachweisen die Unterhaltsleistungen bis zum vollendeten 18. Lebensjahr der Kinder berücksichtigt worden.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2005 hob das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 1999, 2000 und 2001 vom 16. Juli 2004 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 299 BAO auf. Begründend wird dazu ausgeführt, dass die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 ersatzlos erfolge, da kein Wiederaufnahmetatbestand vorgelegen habe und die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO daher rechtswidrig gewesen sei. Dies deshalb, weil die Tochter des Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits das 18. Lebensjahr vollendet hatte. Für das Jahr 1999 ergehe ein neuer Sachbescheid, da für den Sohn des Bw. bis Juni 1999 noch Unterhaltsleistungen berücksichtigt werden könnte.

In seiner gegen den Aufhebungsbescheid vom 23. Februar 2005 eingebrachten Berufung vom 15. März 2005 führt der Bw. aus, dass die aufgehobenen Bescheide des Finanzamtes nach genauer Überprüfung des Sachverhaltes erlassen worden seien. Des Weiteren sei seitens des Finanzamtes das Parteiengehör nicht gewahrt worden. Zudem sei der Aufhebungsbescheid rechtswidrig, da für jedes Jahr ein eigener Bescheid mit genauer Begründung hätte ergehen müssen. Für den minderjährigen Sohn müsse der Bw. laut ABGB den gesetzlichen Unterhalt bezahlen. Zudem sei der Sohn des Bw. auf einem Auge blind und verursache somit erhebliche Mehrkosten. Die Tochter des Bw. habe die Handelsschule bis zum Jahr 2001 besucht, sodass der Bw. bis zu diesem Zeitpunkt den gesetzlichen Unterhalt habe zahlen müssen. Dadurch sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. massiv eingeschränkt.

Infolge des Aufhebungsbescheides vom 23. Februar 2005 erließ das Finanzamt am 25. Februar 2005 für das Jahr 1999 einen neuen Einkommensteuerbescheid in der Form einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, dass der Bescheid rechtswidrig sei, die genaue Begründung fehle und das Parteiengehör nicht berücksichtigt worden sei.

Das Finanzamt legt dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufungen gegen

- 1) den Bescheid vom 23.2.2005 betreffend die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1999 - 2001 gemäß § 299 BAO
 - 2) die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 vom 16.7.2004
 - 3) den Einkommensteuerbescheid 1999 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 25.2.2005
- zur Entscheidung vor.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Bescheid vom 23. Februar 2005 betreffend die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1999 – 2001 gemäß § 299 BAO

Als unstrittig stellt sich in diesem Berufungszeitraum der Umstand dar, dass die Abgabenbehörde I. Instanz die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 16. Juli 2004, welche in Folge der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassen wurden, mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 23. Februar 2005 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben hat.

Im Zuge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 erließ das Finanzamt am 25. Februar 2005 für das Jahr 1999 einen neuen Einkommensteuerbescheid in der Form einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO. Für die Jahre 2000 und 2001 wurden seitens des Finanzamtes keine neuerlichen Sachbescheide erlassen, laut Begründung des Finanzamtes zum Aufhebungsbescheid erfolge die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 ersatzlos, da die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswidrig gewesen sei.

Nach § 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 dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 leg cit.). Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Von diesem Recht, die materiellrechtlich unrichtigen Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 16. Juli 2004 aufzuheben, machte das Finanzamt mit dem Aufhebungsbescheid vom 23. Februar 2005 Gebrauch, da die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen des Bw. an seine Tochter als außergewöhnliche Belastung nicht vorlagen.

Aus den Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124), ergibt sich, dass die Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO - grundsätzlich ist mit dem aufhebenden Bescheid auch der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden - dem Vorbild der für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO nachgebildet ist (1128 BlgNR 21. GP, 16; Ritz, BAO-HB, Seite 249). Durch die Verbindung bzw. Verknüpfung des Aufhebungsbescheides mit der (neuen) Sachentscheidung, ist die abschließende Erledigung des wieder "offenen" Abgabenverfahrens gewährleistet.

Dadurch ist weiters sichergestellt, dass es nach der Anordnung der Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO und dem (neuerlichen) sachlichen Abschluss des Abgabenverfahrens keine zeitliche Differenz und somit auch keinen bescheidlosen Zeitraum geben kann.

Im gegenständlichen Fall wurden die bereits abgeschlossenen Einkommensteuerfestsetzungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter gleichzeitiger Aufhebung der früheren Bescheides wiederaufgenommen, was die Erlassung neuer, die wiederaufgenommenen Verfahren abschließende, Sachentscheidungen für die Jahre 1999 bis 2001 erforderte. Die in diesem Sinne am 16. Juli 2004 ergangenen neuen Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 schieden allerdings infolge des Aufhebungsbescheides vom 23. Februar 2005 wieder aus dem Rechtsbestand aus, sodass die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nunmehr wiederum (im Ergebnis erstmals) vorzuschreiben war. Für das Jahr 1999 erfolgte diese Vorschreibung durch den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 25. Februar 2005 in Form einer Berufungsvorentscheidung. Für die Jahre 2000 und 2001 erfolgte keinerlei Vorschreibung mehr.

Eine Berufungsvorentscheidung darf jedoch, ebenso wie eine Berufungsentscheidung, eine Abgabe nicht erstmals vorschreiben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, Rz 7 zu § 276 BAO; VwGH vom 25.11.1994, 92/17/0030).

Da somit mit dem gemäß § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid vom 23. Februar 2005 für das Jahr 1999 kein das Verfahren abschließender **Erstbescheid** und für die Jahre 2000 sowie 2001 überhaupt **keine das Verfahren abschließenden neuerlichen** Einkommensteuerbescheide ergangen sind, wurde dem Gebot des § 299 Abs. 2 BAO seitens der Abgabenbehörde I. Instanz nicht Rechnung getragen. Der Aufhebungsbescheid vom 23. Februar 2005 erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit behaftet, weswegen er gemäß § 289 Abs. 2 BAO vom Unabhängigen Finanzsenat (ersatzlos) aufgehoben wird.

Das Verfahren tritt somit in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des nunmehr aufgehobenen Bescheides befunden hat (vgl. § 299 Abs. 3 BAO) und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 vom 16. Juli 2004 leben wieder auf.

2) Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 vom 16. Juli 2004

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für Kinder grundsätzlich durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag bzw. Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Diese Transferleistungen kommen jedoch dann nicht zum Tragen, wenn sich haushaltzugehörige Kinder eines Steuerpflichtigen ständig im Ausland aufhalten.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2001, B 2366/00 festgestellt, dass diese gesetzliche Beschränkung keinesfalls ausschließt, dass Unterhaltsleistungen für solche Kinder nach den allgemeinen Regeln des Einkommensteuergesetzes 1988 berücksichtigt werden. Unterhaltsleistungen an minderjährige haushaltzugehörige Kinder im Ausland, für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe bzw. Kinderabsetzbetrag gegeben ist, können im Umfang des halben Unterhalts (VfGH 17.10.1997, G 168/96, G 285/96; VfGH 30.11.2000, B 1340/00), und zwar ohne Abzug eines Selbstbehaltens, als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (siehe *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 52a*).

Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip als einem wesentlichen Element der Einkommensteuer. Von dieser Ausnahmeregelung betroffen sind Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen außerhalb des EWR bzw. der Schweiz, deren Kinder sich ständig in einem Staat außerhalb des EWR bzw. der Schweiz aufhalten.

Das individuelle Ausmaß der zu berücksichtigenden Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen orientiert sich unter anderem am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland und den eventuellen ausländischen Familienleistungen. Die Höhe des steuerlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Unterhalts kann mit € 50 pro Monat und Kind - ohne Abzug eines Selbstbehaltens – geschätzt werden (siehe *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 52a*).

Die Unterhaltsleistungen sind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr des Kindes zu berücksichtigen, darüber hinaus ist bis zum Eintritt der Volljährigkeit ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen. Die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit ist durch eine entsprechende amtliche Bescheinigung nachzuweisen

(z.B. Schulbesuchsbestätigung, Bescheinigung über die Arbeitslosigkeit oder das vergebliche Bemühen um Arbeit). Ab der Volljährigkeit des Kindes darf nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wobei die jeweiligen nationalen Volljährigkeitsbestimmungen heranzuziehen sind.

Im vorliegenden Fall lebt der Bw. in Österreich und ist für die Fleischwaren Berger Gesellschaft m.b.H. tätig. Unbestritten ist, dass der Bw. Unterhaltslasten für seine beiden in Polen lebenden Kinder zu tragen hatte. Unbestritten ist weiters, dass der Sohn des Bw., R.F., welcher laut Lehrerkonferenz vom 21. Juni 1999 nicht in die zweite Klasse der Berufsschule für Kraftfahrzeuge in Tychy versetzt wurde, seither keine Schule mehr besucht.

In seiner Berufung beantragt der Bw. die Berücksichtigung der Aufwendungen für seinen minderjährigen Sohn für den Zeitraum Juli bis November 2000, also bis zu dessen 18. Lebensjahr.

Da jedoch, wie bereits oben ausgeführt, Unterhaltsleistungen über das 15. Lebensjahr hinaus nur dann als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht werden können, wenn sich das Kind in Ausbildung (Nachweis mittels Schulbestätigung) befindet, hat das Finanzamt im vorliegenden Fall zu Recht lediglich die Unterhaltsaufwendungen der ersten sechs Monate des Jahres 1999 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG berücksichtigt.

Darüber hinaus ist unbestritten, dass die Tochter des Bw., G.F., in den Streitjahren in Berufsausbildungen gestanden ist und im März 1998 nach polnischem Recht volljährig wurde.

Nach § 9 Abs. 1 IPRG richtet sich das Personalstatut einer natürlichen Person nach dem Recht des Staates, dem die Person angehört. Folglich ist die Volljährigkeitsgrenze nach dem Personalstatut der Tochter des Bw. und damit jene nach polnischem Recht maßgeblich. Für ein volljähriges Kind, für das keine Familienbeihilfe bezogen wird, ist der Abzug von Unterhaltsleistungen nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 jedoch ausgeschlossen.

Aus diesem Grund wurden die Unterhaltsleistungen des Bw. für seine Tochter G. für die Jahre 1999 (für einen Zeitraum von 12 Monaten), 2000 (für einen Zeitraum von 12 Monaten) und 2001 (für einen Zeitraum von 6 Monaten) zu Unrecht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt gewährt und ist die Berufungsentscheidung hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 in diesem Punkt verbösernd.

Daran vermag auch der Einwand des Bw., wonach er sowohl für den minderjährigen Sohn, welcher infolge einer Augenkrankheit erhebliche Mehrkosten verursache, als auch für die Tochter, welche bis zum Jahr 2001 die Handelsschule besucht habe, den gesetzlichen

Unterhalt leisten müsse, nichts ändern. Ungeachtet der Abzugsverbote der Z 1 bis 3 und 5 des § 34 Abs. 7 EStG 1988 umfasst die Abzugsmöglichkeit nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur solche Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Darunter fallen in erster Linie Krankheitskosten oder Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, nicht aber Aufwendungen für die eigene Schul- bzw. Berufsausbildung, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Kosten der Berufsausbildung erwachsen daher grundsätzlich nicht zwangsläufig und sind auch nicht außergewöhnlich. Nachdem betreffend die Krankheitskosten des minderjährigen Sohnes des Bw. kein entsprechender Antrag gestellt wurde bzw. konkrete Aufwendungen geltend gemacht wurden, ist auch aus dem mit Schreiben vom 5. Juli 2005 nachgereichten ärztlichen Attest betreffend eine ärztliche Behandlung in der Abteilung für Augenkrankheiten nichts zu gewinnen.

Soweit der Bw. vorbringt, dass "bei allen seinen Bekannten in Wien ohne Vorlage von Nachweisen die Unterhaltsleistungen bis zum vollendeten 18. Lebensjahr der Kinder berücksichtigt worden seien", ist darauf hinzuweisen, dass nach § 2 Abs. 1 lit. b FLAG für volljährige Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet werden, ein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht, wenn sich das Kind nicht ständig im Ausland aufhält (§ 5 Abs. 3 FLAG). Ein solcher Fall liegt gegenständlich nicht vor.

Abschließend ist materiell-rechtlich auf das Anbringen des Bw. vom 13. Juli 2005 betreffend die Berücksichtigung seiner Mietkosten für die Jahre 1999, 2000 und 2001 sowie über die mit Eingabe vom 6. Dezember 2005 beantragte Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung für die Jahre 2000 bis 2004 sowie die Berücksichtigung der Kosten der Innenrenovierung des Hauses für das Jahr 2000 einzugehen.

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a leg cit auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, dann können die (Mehr-)Aufwendungen für eine doppelte

Haushaltsführung, wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort unter bestimmten Umständen steuerlich berücksichtigt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten sowie in der erforderlichen Pflege naher Angehöriger (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 17.2.1999, VwGH 19.2.1999, 95/14/0059; VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; uv.a.; zuletzt VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichen objektiven Gewicht sind (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Ist die Verlegung des Familienwohnsitzes im Sinne der vorstehenden Ausführungen unzumutbar, sind insbesondere abzugsfähig die Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen am Betriebs- bzw. Dienstort.

Im gegenständlichen Verfahren hat der Bw. unter Beibringung mehrerer Beweismittel dargelegt, dass seine Ehefrau in Tychy wohnhaft und berufstätig ist und die Mietzahlungen an die Wohnungsgenossenschaft "Oskard" in Tychy regelmäßig gezahlt werden. Aus diesem Grund erscheint eine Verlegung des Familienwohnsitzes des Bw. nach Österreich unzumutbar.

Dem Anbringen des Bw. vom 13. Juli 2005, in welchem er die Berücksichtigung seiner Mietkosten für die Jahre 1999, 2000 und 2001 als Kosten der doppelten Haushaltsführung mit jährlich S 72.000,- beantragt, legt der Bw. allerdings auch eine Bestätigung seines Vermieters vom 21. Juli 2005 bei, aus welcher hervorgeht, dass der vereinbarte Hauptmietzins ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (1. Mai 1998) für einen Zeitraum von 3 Jahren nicht

eingehoben wurde, da der Bw. in diesem Zeitraum bauliche Investitionen und Einrichtungen in dem gemieteten Haus getätigt habe.

Da der Bw. somit im Zeitraum vom 1. Mai 1998 bis 1. Mai 2001 keine Aufwendungen für Mietzahlungen getätigt hat, können für diesen Zeitraum auch keine Werbungskosten geltend gemacht werden.

Da sich die entscheidungsgegenständliche Berufung gegen die Bescheide vom 16. Juli 2004 nur gegen die Jahre 1999 und 2000 richtet und somit das Jahr 2001 nicht angefochten wurde, ist der Bescheid vom 16. Juli 2004 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 in Rechtskraft erwachsen. Diese Berufungsentscheidung spricht daher inhaltlich lediglich über die Jahre 1999 und 2000 ab.

Das heißt einerseits, dass für das Jahr 2001 keine Wohnungskosten als Werbungskosten berücksichtigt werden können und auch nicht über das Anbringen des Bw. vom 6.12.2005, die Kosten der doppelten Haushaltsführung bis zum Jahr 2004 zu berücksichtigen, abgesprochen werden kann. Andererseits bedeutet dies, dass die Unterhaltsleistungen des Bw. für seine Tochter im Jahr 2001 zu Unrecht für einen Zeitraum von 6 Monaten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zuerkannt wurden, infolge der Rechtskraft des Bescheides aber keine Sanierung mehr möglich ist.

Betreffend das Anbringen des Bw., die Kosten für die Innenrenovierung im Jahr 2000 als Sonderausgaben zu berücksichtigen, hat der Bw. einen Abstattungskreditvertrag in der Höhe von S 170.000,- sowie eine Bankbestätigung, im Jahr 2000 einen Betrag von S 72.830,- an Kapital und Zinsen zurückbezahlt zu haben, vorgelegt.

Nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder -sanierung als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 setzt die Berücksichtigung von Sonderausgaben für die Sanierung von Wohnraum voraus, dass die Sanierung über "unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt" worden ist. Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit d EStG ist auch die Rückzahlung von Darlehen für Sanierungen iSd lit c abzugfähig.

Im gegenständlichen Verfahren wurden jedoch weder die konkreten Kosten der Sanierung durch Vorlage von Rechnungen noch die Sanierung durch einen befugten Unternehmer nachgewiesen, sodass sie als Sonderausgaben keine Berücksichtigung finden konnten.

3) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999

(Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 25.2.2005:

Nachdem das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 mit Aufhebungsbescheid vom 23. Februar 2005 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 299 BAO aufgehoben hat, erließ das Finanzamt am 25. Februar 2005 für das Jahr 1999 einen neuen Einkommensteuerbescheid in der Form einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, dass der Bescheid rechtswidrig sei, die genaue Begründung fehle und das Parteiengehör nicht berücksichtigt worden sei.

Durch die Aufhebung des Aufhebungsbescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Aufhebung befunden hat. Dies bedeutet, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des sodann aufgehobenen Bescheides gesetzt wurden, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wurde (vgl. VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032 betreffend Wirkung eines aufhebenden Erkenntnisses gemäß der dem § 307 Abs. 3 BAO im Wesentlichen ähnlichen Bestimmung des § 42 Abs. 3 VwGG).

Der mit der entscheidungsgegenständlichen Berufung vom 15. März 2005 angefochtene Bescheid vom 25. Februar 2005 gehört daher auf Grund der Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 23. Februar 2005 nicht mehr dem Rechtsbestand an. Mit der Aufhebung sind die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 16. Juli 2004 wieder aufgelebt.

Nachdem der der Berufung zu Grunde liegende Einkommensteuerbescheid 1999 in Form einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, war die gegen ihn gerichtete Berufung spruchgemäß als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., § 273 Tz 2).

Aus den dargelegten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: Für die Jahre 1999, 2000 und 2001 jeweils ein Berechnungsblatt in ATS und in Euro

Wien, am 30. Mai 2007