



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des VN BW, Anschrift_BW, vom 2. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Heitger-Leitich, vom 4. Mai 2011 betreffend die **Berichtigung** der Berufungsvorentscheidung bezüglich Einkommensteuer 2009 vom 3. Mai 2011 gem. [§ 293 BAO](#) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber reichte mit **7. Dezember 2010** die Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung 2009** auf elektronischem Wege beim Finanzamt Salzburg-Land ein und beantragte unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ (Kennzahl 723) die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von EUR 6.152,00. Das Finanzamt erließ mit 9. Dezember 2010 einen Ergänzungsauftrag und forderte bezüglich der doppelten Haushaltsführung eine Familienstandsbescheinigung an.

Mit Schreiben vom **17. Dezember 2010** beantragte der Berufungswerber zusätzlich die **Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2005 bis 2008**, machte die Kosten einer doppelten Haushaltsführung geltend und gab bekannt, dass seine Familie in Bosnien-Herzegowina in einem Haus mit ca. 140 m² Wohnfläche lebt. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes sei in einer UFS-Entscheidung klargestellt worden. Sie sei nicht zumutbar, da die Eltern und die Schwiegermutter (blind) des Berufungswerbers im Haus wohnten. Alle drei Personen seien pflegebedürftig und würden von seiner Frau, die keinerlei Einkünfte beziehe, gepflegt. Eine Aufenthaltsbewilligung würde seiner Frau aufgrund der

restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen nicht erhalten. Der Berufungswerber besitze keine Landwirtschaft.

In der Folge erließ das Finanzamt mit **27. Dezember 2010 einen Einkommensteuerbescheid 2009** und gestand Kosten in Höhe von EUR 3.372,00 zu. Begründet wurde der Bescheid damit, dass Familienheimfahrten mit dem großen Pendlerpauschale begrenzt seien und die Kosten einer doppelten Haushaltsführung (Pflege von Angehörigen) nicht nachgewiesen worden seien.

Dagegen erhob der Berufungswerber mit Schreiben vom **28. Dezember 2010 Berufung** und gab an, dass er mit einem Mitarbeiter des Finanzamtes den Sachverhalt geklärt und es sich herausgestellt habe, dass die Unterlagen betreffend Doppelte Haushaltsführung für das Jahr 2009 irrtümlich den Anträgen auf Wiederaufnahme der Verfahren nach [§ 303 BAO](#) für die Jahre 2005 bis 2008 beigelegt worden seien, welche gemeinsam in einem Kuvert abgesendet worden seien. Ergänzend legte er noch eine Aufgliederung der von ihm geleisteten Mietzahlungen für den Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2009 bei.

Mit **25. Jänner 2011** erließ das Finanzamt ein neuerliches Ergänzungsersuchen zu den Anträgen auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2005 bis 2008 und zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009.

Mit Schreiben vom **26. April 2011** gab der Berufungswerber **zu den Jahren 2005 bis 2008** zusätzlich an, dass die drei pflegebedürftigen Personen richtig nicht im selben Haushalt wohnten, sondern im Umkreis von 150 m. Die ursprüngliche Angabe des Wohnsitzes im selben Haushalt hänge mit sprachlichen Problemen zusammen. Als Beilage legte der Berufungswerber diverse Urkunden (Heiratsurkunde, Haushaltsbescheinigungen, Nachweis über die Blindheit der Schwiegermutter etc.) vor.

Zu den Familienheimfahrten gab er an, im Schichtdienst drei Wochen durchzuarbeiten und danach eine Woche frei zu haben, die er für die Heimfahrt nach Bosnien-Herzegowina nutze (Distanz 1.005 km). Als Beweis für die Fahrtkosten legte der Berufungswerber umfangreiche Unterlagen zu diversen Kraftfahrzeugen bei.

Die Abgabenbehörde erließ daraufhin am **3. Mai 2011 eine Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 2009**, wies die Berufung als unbegründet ab und sprach aus, den Bescheid gem. [§ 276 BAO](#) abzuändern. Trotzdem ließ das Finanzamt den **Spruch des Bescheides unverändert** und fügte ihm nur eine EDV-unterstützt erstellte Begründung bei, die unter „1 Sachverhalt“ wörtlich wiedergegeben wird. Die skurrile, verstümmelte Form dieser Begründung hängt offensichtlich damit zusammen, dass das EDV-System der Abgabenbehörde nicht mehr Platz für die elektronische Begründung zur Verfügung stellt.

Im Steuerakt findet sich zusätzlich die Durchschrift eines Bescheides selben Datums, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2005 bis 2008 zurückgewiesen wurde (Aktenpaket „Wiederaufnahme 2005 – 2008, Bl. 86).

Einen Tag darauf, am **4. Mai 2011**, erließ die Abgabenbehörde einen „Einkommensteuerbescheid 2009 – Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#) zu Berufungsvorentscheidung vom 3.5.2011“.

Im Spruch des Berichtigungsbescheides führte das Finanzamt an, dieser Bescheid trete nicht an die Stelle des Bescheides vom 3. Mai 2011, sondern berichtige diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend Werbungskosten. Die in der Berufungsvorentscheidung noch in Abzug gebrachten „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ in Höhe von EUR 3.372,00 berücksichtigte das Finanzamt nun nicht mehr, verringerte die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nun aber um den „Pauschbetrag für Werbungskosten“ in Höhe von EUR 132,00.

Die Begründung dieses Bescheides lautet:

„Die Berichtigung erfolgt, da aus einem Versehen die Werbungskosten (Familienheimfahrten) nicht storniert wurden. Verwiesen wird auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung wonach nur bei Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung Familienheimfahrten anzuerkennen sind.“

Dieser Bescheid führte zu einer Abgabennachforderung in Höhe von EUR 1.217,10.

Im Akt findet sich in der Folge ein mit **2. Juni 2011** datiertes Schreiben an das Finanzamt Salzburg-Land. Als Betreff führt dieses Schreiben „**Berufung** gem. [§ 243 BAO](#) gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 und Antrag gem. § 212a auf Aussetzung des in Streit stehenden Betrages von 1217,10 bis zur Erledigung der Berufung“ an. Als Berufungsbegehren findet sich die Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung (Miete in Österreich und nachgewiesene Familienheimfahrten). Der Berufungswerber brachte vor, er habe die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ausreichend dargelegt und der Unabhängige Finanzsenat habe bereits in mehreren Entscheidungen, wie beispielsweise 14.3.2008, RV/0506-G/06 und UFS 18.02.2005, RV/0097-L/05 die Kosten hinsichtlich der Doppelten Haushaltsführung von bosnischen Staatsbürgern anerkannt.

Mit **22. Juni 2011** sandte das Finanzamt dem Berufungswerber ein Schreiben, das im Betreff die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens trug. Es forderte ihn mit der Bemerkung „bevor die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat weitergeleitet werden kann“ auf bekanntzugeben, warum seine Familie in den Folgejahren nicht nach Österreich gezogen sei und entsprechende Nachweise beizubringen. Auf diesem Schreiben findet sich der handschriftliche Vermerk der zuständigen Bearbeiterin des

Finanzamts, dass dieses Schreiben „eigentlich für die Berufung Einkommensteuer 2009 sein“ sollte. Da sich der Berufungswerber zwischenzeitig zwei Wochen im Ausland aufgehalten hatte, war es nicht zustellbar und wurde mit Datum 5. Juli 2011 neuerlich an den Berufungswerber geschickt. Dieser teilte mit Schreiben vom 18. Juli 2011 mit, dass der Nachzug der Familie nicht möglich gewesen sei, da er drei minderjährige Kinder gehabt habe, die die Schule besuchten. Weiters sei die Pflege seiner Eltern sowie der Mutter seiner Gattin durch diese bewerkstelligt worden. Die Mutter der Gattin sei erblindet und seine Eltern seien zu diesem Zeitpunkt bereits über 70 Jahre alt gewesen. Aus diesen Gründen ersuchte der Berufungswerber um „Wiederaufnahme der Verfahren 2005 bis 2008“.

Das Finanzamt legte die Berufung mit **26. August 2011** ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Die Rechtsmittelbehörde erließ in der Folge mit **2. Mai 2012** einen **Mängelbehebungsauftrag** bezüglich der exakten Bezeichnung des angefochtenen Bescheides und der fehlenden Unterschrift. Dem kam der Berufungswerber mit Fax vom 10. Mai 2012 nach und stellte klar:

Er habe die Berufung via FinanzOnline eingebracht. Das im Steuerakt befindliche Schreiben sei ein Word-Dokument gewesen, in eine PDF-Datei umgewandelt worden und über FinanzOnline übermittelt worden. Deshalb sei es nicht unterschrieben worden.

Grundsätzlich sei beabsichtigt gewesen, einen Antrag zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegen den Einkommensteuerbescheid vom 3. Mai 2011 zu stellen, da aber am 4. Mai 2011 ein erneuter Bescheid ergangen sei und nur die Eintragung dieses Datum möglich gewesen sei, habe er über FinanzOnline gegen diesen berufen. Falls dies falsch gewesen sei, da er eigentlich gegen die Abweisung der Doppelten Haushaltsführung berufen wollte, ersuche er um Anerkennung eines minderen Versehens, da es ihm an ausreichenden Kenntnissen der deutschen Sprache sowie des österreichischen Steuerrechts mangle. Zudem beantragte er eine Entscheidung über die eingebrachten Anträge über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2005 bis 2008.

Die Recherche des Unabhängigen Finanzsenat ergab, dass das Finanzamt offensichtlich nur diese pdf-Datei ausdrückte und sodann das komplette über FinanzOnline eingereichte Anbringen „storniert“ das heißt aus dem EDV-System gelöscht hat. Im Abgabeninformationssystem (AIS) findet sich nur mehr die Anmerkung eines Vorlageantrages.

Über die Berufung wurde erwogen:

1 Sachverhalt

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats basiert auf dem nachfolgenden Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes und der entscheidenden Behörde abgebildet ist. Zum Sachverhalt darf auch auf die obige Darstellung verwiesen werden.

Ursprünglich wurde vom Finanzamt ein mit 1-85 nummeriertes Konvolut vorgelegt, das vom Unabhängigen Finanzsenat nunmehr mit einem Trennblatt mit der Beschriftung „2009“ versehen wurde. Später wurde vom Finanzamt ein weiteres mit 1-87 nummeriertes Konvolut übergeben, das vom Unabhängigen Finanzsenat mit „Wiederaufnahme 2005-2008“ beschriftet wurde.

Beide Pakete enthalten sowohl Unterlagen zum Jahr 2009 wie auch zu den Jahren 2005 bis 2008. Für die Rechtsmittelbehörde war es deshalb nur schwer möglich, einen Überblick über die tatsächlichen Verfahrensabläufe und den relevanten Sachverhalt zu gewinnen. Diese stellen sich wie folgt dar:

Der 1954 geborene Berufungswerber wohnt seit 1992 in Österreich, ist nicht steuerlich vertreten und nichtdeutscher Muttersprache. Es steht außer Streit, dass er etwa monatlich in seinen Heimatort in Bosnien-Herzegowina heimkehrte und dass dabei Fahrtkosten anfielen, die den Betrag von EUR 3.372,00 überstiegen.

Unbestritten ist weiters, dass die Ehegattin des Berufungswerbers (geboren 1955) in Bosnien-Herzegowina ihre blinde Mutter (geboren 1930) sowie die Eltern des Berufungswerbers (geboren 1928 und 1929) pflegte. Diese drei im Streitzeitraum annähernd 80-jährigen Angehörigen wohnten zwar nicht im selben Haushalt, wohl aber in unmittelbarer Nähe des Familienwohnsitzes des Berufungswerbers (Umkreis von 150 m). Unbestritten ist auch, dass die Zulässigkeit des Nachzuges der Gattin des Berufungswerbers aus fremdenrechtlichen Gründen zumindest zweifelhaft war, wenngleich der Berufungswerber keine Nachweise darüber vorlegte, dass ein solcher Nachzug tatsächlich in Erwägung gezogen worden wäre.

Die Begründung des berichtigten Bescheides lautete wörtlich:

*„Doppelte Haushaltsführung - kann gewährt werden bei Unzumutbarkeit d(Mit)Über
siedlung von pflegebedürftigen Angehörigen - Ehegattin u pflegebedürftige
Schwiegermutter leben in unterschiedl. Haushalten (150 m getrennt)- d Betreuung
kann auch durch andere Personen erfolgen
- kann gewährt werden wenn a Grund fremden rechtl. Bestimmungen e Familiennach
zug nicht möglich ist - diese Voraussetzung kann erfüllt sein, wenn d(verhe)Gast
arbeiter die Verlegung seines Familienwohnsitzes n Österreich nachweislich aus
schließl. a Grund d Bestimmung des Aufenthaltsgesetzes nicht möglich ist (d.h.
auf Grund eines Verfahrens das nicht vorliegt)*

- kann gewährt werden wenn im gemeinsamen Haushalt a Familienwohnsitzunterhalts berechnete betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine Übersiedlung d gesamten Familie aus wirtschaft Gründen nicht zumutbar ist; als Kinder gelten Personen bis zum 18. Lebensjahr (der Sohn Ismet i a 21.3.1986 geboren dah kann d Prüfung auf wirtschaftliche Gründe entfallen!) Da d Voraussetzungf.d.dopp. Haushaltsf. nicht vorl. können keine Familienheimf. anerkannt werden (RZ 354LStR)"

Mit Bescheid vom 4. Mai 2011 nahm das Finanzamt gemäß [§ 293 BAO](#) eine Berichtigung der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 vor, stornierte im Spruch des Bescheides „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ in Höhe von EUR 3.372,00 und brachte stattdessen nur den „Pauschbetrag für Werbungskosten“ in Höhe von EUR 132,00 in Abzug.

Vom Berufungswerber wurde klargestellt, dass sich die hier zu beurteilende Berufung gegen den Einkommensteuer-Berichtigungsbescheid für 2009 vom 4. Mai 2011 richtet. Da nur eine Berufung vorliegt und sich diese nicht gleichzeitig auch gegen die Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 richten kann, blieb sie insofern ohne Wirkung. Die Berufungsvorentscheidung erwuchs deshalb in Rechtskraft.

Strittig ist damit ausschließlich, ob die Reduktion der Werbungskosten im Spruch des Bescheids von EUR 3.372,00 auf EUR 132,00 zulässig war.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

2.1 Zulässigkeit einer Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#)

2.1.1 Allgemein

Gem. [§ 293 BAO](#) kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Mit dieser Bestimmung sollte die Möglichkeit geschaffen werden, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichen Bescheidwillen und formeller Erklärung des behördlichen Willens bestehen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 293 Tz 1, VwGH 4.6.1986, 85/13/1986; 20.6.1990, [89/13/0113](#); 26.3.2003, [2002/13/0152](#); 29.1.2009, [2008/16/0055](#); 20.5.2010, [2008/15/0280](#)).

Fehler, die der Abgabenbehörde bereits im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, können nicht nach [§ 293 BAO](#) berichtigt werden. Fakten, die während eines Denkprozesses der Willensbildung in Vergessenheit geraten, sind nicht Gegenstand der Willensbildung und somit nicht nach [§ 293 BAO](#) sanierbar.

Durch die Beseitigung der äußeren textlichen Mängel soll der Wille der Behörde klar und widerspruchsfrei werden. **Inhaltlichen Änderungen sollen damit nicht vorgenommen werden.** Das bedeutet, dass die Unrichtigkeit im äußeren Bereich liegen und als solche eindeutig, durchschaubar und **augenfällig** sein muss. Neben dem Bescheid selbst kann auch der **Akteninhalt als Erkenntnisquelle** dienen.

Bei der Frage, für wen die Unrichtigkeit offenbar sein muss, stellt die österreichische Judikatur auf die Erkennbarkeit durch die Parteien ab. Das Gesetz geht somit davon aus, die Notwendigkeit, das Vertrauen der Partei in die Rechtsbeständigkeit eines Bescheides zu schützen, nicht besteht, **wenn für den Betroffenen die Unrichtigkeit klar erkennbar ist** (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 293 Rz 6 und 8; *Stoll*, BAO, 2817ff; VwGH 28.11.1979, [1429/79](#); 3.2.1984, [83/17/0197](#); 21.6.1990, [89/06/0104](#); 26.3.1993, [90/17/0224](#); 25.3.1994, [92/17/0133](#); 26.5.1999, [94/13/0058](#); UFS 7.9.2005, RV/0006-F/05).

Der Berichtigungsbescheid bildet mit dem von ihm berichtigten Bescheid eine Einheit und ist mit diesem gemeinsam zu beurteilen (vgl. *Stoll*, BAO, 2827; VwGH 24.4.1996, [92/15/0128](#)).

[§ 293 BAO](#) unterscheidet zwischen

- Schreib- und Rechenfehlern einerseits und
- anderen Unrichtigkeiten mit der Beifügung der "offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhenden" Tatsächlichkeit des Unrichtigen (*Stoll*, BAO, 2814).

Zu den genannten Schreib- und Rechenfehlern zählen unter anderem Abschreib- und Rechtschreibfehler, das Verschreiben beim Namen oder bei der Datumsangabe, Additionsfehler, Fehler bei der Ablesung eines Steuerbetrages aus einer Tabelle oder das Vertippen an der Rechenmaschine. Solche Fehler müssen nicht offenbar – wohl aber erkennbar - sein (vgl. VwGH 29.1.2009, [2008/16/0055](#) mit weiteren Nachweisen sowie *Ritz*, BAO⁴, § 293 Tz 2 ff). Sie müssen deshalb offen zutage liegen, deutlich erkennbar und von der Art sein, dass geradezu auf der Hand liegt, es müsse etwas anderes gemeint und gewollt sein als das, was rechnerisch in Zahlen umgesetzt zum Ausdruck gebracht wurde (*Stoll*, BAO, 2816).

Nicht reichen kann dabei aber, dass nur erkennbar ist, dass etwas anderes gemeint war. Es muss klar nachvollziehbar sein, wie und in welcher Höhe die Behörde den Bescheid anders gestalten wollte.

Höchst unsicher ist, ob das im streitgegenständlichen Verfahren gegeben ist. Die sonderbare, abgehackte und bruchstückhafte Begründung der Berufungsvorentscheidung ist selbst für geübte Steuerpraktiker höchst verwirrend. Sie lässt nur rudimentär erkennen, dass und welchen Bescheidwillen die Behörde zum Ausdruck bringen wollte. Beachtet man, dass der Berufungswerber nichtdeutscher Muttersprache ist und die zitierte Stelle der LStR 2002

mehrere verschiedene Fallkonstellationen enthält, die nicht nur zur Versagung, sondern auch zur Gewährung solcher Kosten Anlass geben könnten, schwächt das die Aussagekraft der Bescheidbegründung zusätzlich ab. Selbst ein im Abgabenrecht gebildeter, sachkundiger Dritter kann nur unter großer Anstrengung und mit viel Phantasie ableiten, dass das Finanzamt mit der Berufungsvorentscheidung überhaupt keine Werbungskosten in Abzug zu bringen beabsichtigte. Nicht ableitbar ist aus dieser Begründung jedoch, dass dafür ein Pauschbetrag gewährt werden sollte.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt deshalb zum Schluss, dass **nicht bloß ein reiner Schreib oder Rechenfehler** vorliegt. Der Begründung fehlt vielmehr eine eindeutige, klare und unmissverständliche Aussage.

Die Behörde hat sich offenbar nicht nur verschrieben. Richtigerweise vergaß sie bei der Erstellung der Berufungsvorentscheidung in ihrem EDV-System die **Kennzahl 723** („Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“) auf 0,00 zu korrigieren. Unter dieser Kennzahl hatte der Berufungswerber ursprünglich EUR 6.152,00 geltend gemacht und sie war im Rahmen der Erlassung des Erstbescheides vom Finanzamt auf EUR 3.372,00 reduziert worden. Wäre diese Kennzahl vom Finanzamt gänzlich storniert worden, hätte das EDV-System - wie im Rahmen der Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#) vom 4. Mai 2011 erfolgt – aufgrund einer automatischen Programmroutine den Werbungskostenpauschbetrag eingespielt. Dass das allerdings vom zuständigen Bearbeiter des Finanzamts bei der Erlassung der Berufungsvorentscheidung tatsächlich auch so mitgedacht wurde, dagegen spricht die Gestaltung der Bescheidbegründung.

Zu prüfen bleibt deshalb, ob die unterlassene Stornierung der EDV-Kennzahl eine berichtigungsfähige "auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit" darstellt. Das will die Rechtsmittelbehörde nicht prima vista ausschließen. Zu beachten ist aber zusätzlich, dass es sich bei einer Berichtigung nach [§ 293 BAO](#) um eine Ermessensentscheidung handelt (Arg. „kann“), die auch entsprechend gewissenhaft zu begründen ist. Eine solche Begründung unterblieb bisher gänzlich.

2.1.2 Ermessen

Bei der Ermessensübung ist zwischen der Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse), die regelmäßig außer Zweifel steht, und der Billigkeit (Interesse des Abgabepflichtigen) abzuwägen, wobei der Sinn mitzudenken sein wird, den der Gesetzgeber einer Norm zugedacht hat. Wenngleich die Rechtsprechung hier generell eher restriktiv vorgeht, kann auch die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens einer Abgabepflicht bei im Ermessen

gelegenen Sanktionen oder bei der Beseitigung dieser aus dem Blickwinkel der Billigkeit durchaus von Bedeutung sein (vgl. *Stoll*, BAO, 208).

Im konkreten Fall war es aufgrund der rudimentären und verwirrenden Begründung dem Berufungswerber praktisch nicht möglich, den vom Finanzamt bei seiner Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#) unterstellten Inhalt des Bescheides vom 3. Mai 2011 unzweifelhaft zu erkennen. Es wäre deshalb unbillig, hier eine solche Berichtigung durchzuführen, die nicht mehr inhaltlich bekämpft werden könnten. In Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens hat aus diesem Grund eine Berichtigung zu unterbleiben.

2.2 Beurteilungsumfang der Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#)

Dazu kommt weiters, dass im Rahmen einer Berufung gegen einen Berichtigungsbescheid ausnahmsweise die Möglichkeit, nicht nur die Zulässigkeit und Richtigkeit der Berichtigung zu überprüfen, sondern auch den Bescheid in seiner berichtigten Fassung zu würdigen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 293 Tz 18 ff mit vielen weiteren Nachweisen). Das ist – wie hier – dann der Fall, wenn erst aus der berichtigten Fassung zu erkennen ist, dass und in welchem Ausmaß der ursprüngliche Bescheid in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Betroffenen eingreift. Hier wurde die Auswirkung der Rechtsansicht der Behörde, die in der Begründung möglicherweise zum Ausdruck gebracht werden sollte, für den Berufungswerber erst mit der Berichtigung erkennbar.

Bei dieser inhaltliche Überprüfung muss trotzdem beachtet werden, dass die inhaltliche Bekämpfung des Bescheides vom 3. Mai 2011 auf den Teil des Bescheides eingeschränkt ist, der durch den Berichtigungsbescheid vom 4. Mai 2011 tangiert wurde (Teilrechtskraft). Das ist hier nur der Bereich der Familienheimfahrten, nicht aber die Frage der Kosten der doppelten Haushaltsführung. Letztere könnten nur dann vom Berufungswerber eingefordert werden, wenn er auch die Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten bekämpft ([§ 308 BAO](#)).

2.3 Familienheimfahrten

Zu den Möglichkeiten und Voraussetzungen im Zusammenhang mit Familienheimfahrten zu pflegebedürftigen Angehörigen außerhalb des Haushaltes der am Familienwohnsitz verbliebenen Ehegattin traf der Unabhängige Finanzsenat bereits einmal grundsätzliche Aussagen (vgl. UFS 18.09.2007, RV/2516-W/07). Dabei gilt demnach:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) verbietet dabei den steuerlichen Abzug von Beträgen, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und

für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet wurden. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Nicht abzugsfähig sind weiters Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits(Tätigkeits)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie das höchste Pendlerpauschale übersteigen ([§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#)). Dieser Betrag betrug 2009 **EUR 3.372,00** jährlich.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die **beruflich veranlasste** Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann **und**
- Entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, **oder**
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Unbestritten ist, dass die **tägliche Rückkehr** im konkreten Fall unzumutbar wäre.

Die **Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes** an den Beschäftigungsort kann unterschiedliche Ursachen haben. Diese Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 16.3.2005, [2000/14/0154](#)), wohl aber etwa die notwendige Pflege naher Angehöriger (VwGH 27.5.2003, [2001/14/0121](#) mit vielen weiteren Nachweisen; LStR 2002 Rz 345).

Letzteres ist hier ohne Zweifel der Fall: Unstrittig ist, dass die Gattin des Berufungswerbers in Bosnien-Herzegowina drei annähernd 80-jährige nahe Angehörige, von denen eine noch dazu erblindet ist, zu pflegen hatte. Es kann nicht verlangt werden, dass sie diese im Stich lässt nur um dem Berufungswerber nach Österreich zu folgen. Keine Rolle kann es dabei spielen, dass die nahen Angehörigen nicht unmittelbar mit der Familie im selben Haushalt wohnten, sondern im Umkreis von 150 m lebten. Das hat auf die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes keinen Einfluss.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats liegen daher – auf Basis des aktenkundigen Sachverhaltes - für die Dauer der tatsächlichen Pflege dieser nahen Angehörigen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor. Die vom Finanzamt versuchte Prüfung und Beurteilung der Frage der fremdenrechtlichen Nachzugsmöglichkeit erübrigte sich deshalb.

2.4 Das bedeutet für den konkreten Fall

Das hier relevante Verfahren ist geprägt von einem unübersichtlichen Akt und der außergewöhnlichen Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011.

Aufgrund dieser ungewöhnlichen und unklaren Begründung ist überaus zweifelhaft, worin der Bescheidwille der Berufungsvorentscheidung tatsächlich lag und ob damit überhaupt ein Grund für eine Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#) vorliegt (vgl. Punkt 2.1.1). Selbst wenn dies der Fall sein sollte, spricht aber aus Gründen der Ermessensübung vieles gegen eine solche Berichtigung (vgl. Punkt 2.1.2).

Dazu kommt, dass das Finanzamt den aktenkundigen Sachverhalt nicht richtig beurteilte (vgl. Punkt 2.3). Dieser enthält nämlich nur Hinweise darauf, dass es der Gattin tatsächlich unzumutbar war, ihren Wohnsitz nach Österreich zu verlegen. Der Familienwohnsitz verblieb damit – unfreiwillig – am Heimatort des Ehepaares, was Familienheimfahrten rechtfertigt.

Der Bescheid vom 4. Mai 2011 über die Berichtigung der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 war deshalb aufzuheben.

3 Hinweise

3.1 Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011

Um Missverständnissen vorzubeugen darf hier angeführt werden, dass die Entscheidungsbefugnis des Unabhängigen Finanzsenats mit der Sache des bekämpften Bescheides bzw. der Berufung begrenzt ist. Das war hier ausschließlich die Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#) durch den Bescheid vom 4. Mai 2011.

Die Rechtsmittelbehörde durfte sich deshalb nicht mit dem anderen Inhalt der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 auseinandersetzen, der mangels Berufung in Rechtskraft erwuchs. Eine diesbezügliche Behandlung könnte allenfalls nach der Genehmigung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ([§ 308 BAO](#)) erfolgen.

3.2 Wiederaufnahmeantrag für 2005 bis 2008

Vom Berufungswerber wurde wiederholt – auch in der hier beurteilten Berufung - eine Entscheidung über den Wiederaufnahmeantrag vom 17. Dezember 2010 eingefordert.

Darüber kann der Unabhängige Finanzsenat nicht befinden, da seine durch [§ 289 Abs. 2 BAO](#) eingeräumte Entscheidungskompetenz durch die "Sache" begrenzt ist. Das war hier ausschließlich die Berichtigung gem. [§ 293 BAO](#).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz durfte deshalb den erwähnten Wiederaufnahmeantrag nicht beurteilen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, wäre dies ein unerlaubter Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz (vgl. *Ritz*, BAO⁴ § 289 Tz 38f; *Stoll*, BAO, 2800).

Ob der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren 2005 bis 2008 tatsächlich noch offen oder bereits durch den Bescheid vom 3. Mai 2011 zurückgewiesen wurde, der als Abschrift im Finanzamtsakt enthalten ist, war deshalb hier nicht zu prüfen.

Salzburg, am 3. Juli 2012