

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *****Ri***** in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr***** vertreten durch die Aigner Rechtsanwalts-GmbH, Lugeck 1-2/Stiege 2/ Top 12, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. Mai 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. April 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 und die Aufhebung des Einkommenssteuerbescheides 2019 Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beschwerdepunkte:

In der via FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärung 2019 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) für die Kinder *****K1*****, *****K2***** und *****K3***** den Unterhaltsabsetzbetrag sowie den gesamten Familienbonus plus (FABO), die Ex-Gattin und Kindesmutter beantragte für diese drei Kinder jeweils den halben Familienbonus plus. Des Weiteren beantragte der Bf in der Einkommensteuererklärung 2019 den Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB), der von der belangten Behörde im Erstbescheid vom 2.9.2020 gestrichen und durch den Alleinerzieherabsetzbetrag (AEAB) ersetzt wurde.

Im neuem Sachbescheid vom 7.4.2021 wurde der FABO für das Kind mit der SV-Nr. *****SV-2***** (*****K2*****) nur zur Hälfte berücksichtigt, weil die andere Hälfte des Familienbonus Plus von der Familienbeihilfenbezieherin beantragt wurde. Weiters wurde der Alleinerzieherabsetzbetrag gestrichen, weil die Voraussetzungen nicht vorlagen.

Diese Feststellungen (Absetzbeträge und FABO) führten zur Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO. Beide Bescheide (Sachbescheid u. Aufhebungsbescheid), jeweils vom 7.4.2021 wurden vollinhaltlich angefochten.

Die abweisende Beschwerdeverentscheidung (BVE) wurde von der belangten Behörde am 09.02.2022 erlassen und dem Bf am 16.02.2022 mittel RSb-Brief zugestellt. Gegen diese BVE brachte der Bf am 15.03.2022 den gegenständlichen Vorlageantrag ein. Es sei in der Beschwerde vom 14.05.2021 ausdrücklich auch Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid und den Aufhebungsbescheid betr Einkommensteuer 2019 eingebracht worden. Warum von der daraufhin erfolgten Vorlage nur der Sachbescheid umfasst gewesen sein soll, entziehe sich der Kenntnis des Bf. Es sei jedoch ausdrücklich nach § 262 Abs. 2 BAO beantragt worden, dass die Erlassung einer BVE zu unterbleiben habe.

Vom Finanzamt wurde zur weiteren Abklärung am 18.10.2021 per Mail Kontakt mit dem Richter ***1*** aufgenommen. Dieser teilte mit, dass im Vorlagebericht vom 27.07.2021 der Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO weder im Feld "folgende Bescheide sind angefochten" hochgeladen, noch im Feld "bezug habende Norm" auf § 299 BAO hingewiesen wurde. Daher sei eine Vorlage der Beschwerde gegen den zu Grunde liegenden verfahrensrechtlichen Bescheid nach dem Gesamtbild noch nicht erfolgt. Vor der Beschwerde vorlage sei daher gem. § 262 Abs. 2 lit. b BAO noch eine BVE zu erlassen.

Daraus resultieren zwei Vorlageberichte. Jener vom 27.7.2021 betrifft den Sachbescheid und der vom 15.6.2022 den Aufhebungsbescheid.

Mittlerweile erfolgte am 15.2.2023 die Zurückweisung der Revision betr. Einkommensteuer 2013 – 2018 und Anspruchszinsen 2013 (Ra 2022/15/0049) sowie am 28.6.2023 die als gegenstandlos erklärte Revision betr. Aussetzung des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2019 (Ra 2022/15/0096) durch den VwGH. Auf diesen Umstand wurde in der Niederschrift vom 20.11.2023 hingewiesen. Trotzdem urgierte der Bf in der Stellungnahme vom 1.12.2023 eine Überprüfung der als Liebhaberei qualifizierten Einkünfte für 2019.

In der für 20.11.2023 anberaumten mündlichen Verhandlung ist der Bf nicht erschienen. Von seinem Rechtsvertreter Mag. Lackner wurde am Beginn der Verhandlung der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen und gleichzeitig die Vorlage weiterer Unterlagen beantragt (vgl. Niederschrift vom 20.11.2023).

Zwischenzeitig wurde am 26.6.2024 die Revision betr. Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2019 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2019 (Ra 2024/15/0023) vom VwGH als zulässig erachtet und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. Dezember 2023, RV/5100686/2021 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren ist die Beschwerde nunmehr anhand des zitierten VwGH-Erkenntnisses neuerlich zu beurteilen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufhebungsbescheid:

- ***Aufhebungsgründe:***

Lt. Finanzamt steht dem Bf – mangels Vorliegen der Voraussetzungen – weder der AVAB noch der AEAB zu. Dies würde auch auf den vom Bf. in der Einkommensteuererklärung 2019 in voller Höhe geltend gemachten FABO Plus zutreffen, da die Kindesmutter bereits den halben FABO geltend gemacht hatte (vgl. Ergänzungsvorhalt vom 20.12.2021).

In der Stellungnahme vom 1.12.2023 wurde diesbezüglich - teilweise wortident mit dem bisherigen Vorbringen betr. amtwegige Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) - neuerlich die Unzulässigkeit der Bescheidaufhebung eingewendet.

Vom VwGH wurde bemängelt, dass durch das BFG die Begründung des Finanzamtes, dass „weder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, noch der Familienbonus Plus in voller Höhe gewährt werden kann“ geteilt und für rechtskonform befunden wurde. Da aber im Erstbescheid weder der Alleinerzieherabsetzbetrag noch der Familienbonus Plus gewährt wurde, erweist sich das angefochtene Erkenntnis daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

- ***Parteiengehör:***

In den vorgelegten Akten sind einige Ergänzungersuchen durch die belangte Behörde dokumentiert. Ferner gibt es eine umfangreiche Stellungnahme des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht (BFG), worin auf eine Gegenäußerung des Bf vom 8.9.2021 Bezug genommen wird. Generell sei nach Ansicht der belangten Behörde der Bf seiner Mitwirkungspflicht nicht ausreichend nachgekommen. Dessen Einwand, wonach ihm kein Parteiengehör gewährt worden wäre, wurde vom Finanzamt - unter Hinweis auf zahlreiche Ergänzungersuchen - verneint.

In der Stellungnahme vom 1.12.2023 wurde diesbezüglich - ohne neue Argumente und teilweise wortident mit dem bisherigen Vorbringen - eingewendet, dass kein Parteiengehör gewährt worden wäre.

- *Fehlende bzw. mangelhafte Bescheidbegründung:*

Der Bf behauptet zudem auch einen Verstoß gegen die Begründungspflicht. Fehlt im Aufhebungsbescheid ein Hin- oder Verweis auf die Begründung des Sachbescheides, dann ist die Begründung des Sachbescheides auch nicht Bestandteil der Begründung des Aufhebungsbescheides (UFSG vom 02.01.2008, RV/0231-G/06). In der Begründung des vorliegenden Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO vom 07.04.2021 wird lt. belangter Behörde aber eindeutig auf die Begründung des neuen Sachbescheides (ebenfalls vom 07.04.2021) verwiesen.

Sachbescheid:

Auf die mittlerweile erfolgte Zurückweisung der Revision betr. Einkommensteuer 2013 - 2018 und Anspruchszinsen 2013 (Ra 2022/15/0049) sowie die als gegenstandslos erklärte Revision betr. Aussetzung des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2019 (Ra 2022/15/0096) durch den VwGH wird verwiesen. In der Niederschrift vom 20.11.2023 wurde festgehalten, dass auf die Beschwerdepunkte gewerbliche Einkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung, die jeweils als Liebhabereitätigkeit qualifiziert wurden, nicht mehr eingegangen wird, weil diese – nach der Zurückweisung der Revision vom 15. Februar 2023 – inhaltlich bereits rechtskräftig erledigt und somit nicht mehr verfahrensgegenständlich sind.

In der Stellungnahme vom 1.12.2023 wurde vom Bf trotzdem eine Überprüfung der als Liebhaberei qualifizierten gewerblichen sowie der Vermietungseinkünfte für 2019 beantragt, weil die Erledigung durch den VwGH für die Jahre 2013 – 2018 kein Präjudiz für die Veranlagung 2019 darstellen würde.

- ***Einkünfte aus Gewerbebetrieb***

Diesbzgl. wird auf das BFG-Erkenntnis vom 11.2.2022 (RV/5100673/2018) sowie den Zurückweisungsbeschluss des VwGH (Ra 2022/15/0049) vom 15. Februar 2023 verwiesen. Es wäre demnach auch im Beschwerdejahr von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit auszugehen.

- ***Werbungskosten***

Werbungskosten wurden statt mit € 21.522,45 (sonst WK: 17.898,37 und Reisekosten: 3.624,08) nur mit € 132,00 anerkannt, weil das entsprechende Ergänzungsersuchen vom 20.12.2021 nicht beantwortet wurde und somit keine Nachweise für die geltend gemachten Aufwendungen erbracht wurden.

Die Ansicht des Bf, wonach er vom Finanzamt nicht aufgefordert worden wäre, Nachweise für die geltend gemachten Werbungskosten vorzulegen, sei nach dem Akteninhalt für die belangte Behörde jedenfalls nicht zutreffend. Die zum Bedenkenvorhalt abgegebene Gegenäußerung des Bf sei nicht schlüssig, weshalb vom Finanzamt die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen wurde.

- ***Einkünfte aus Vermietung***

Bei der Vermietung von Räumlichkeiten des Zubaus des Wohnhauses des Bf in ***Bf-Adr*** wurden vom Finanzamt entsprechend dem angeführten BFG-Erkenntnis die Einkünfte aus Vermietung infolge Liebhabereitätigkeit mit € 155,49 angesetzt.

- ***außergewöhnlichen Belastungen***

Nach dem Zurückweisungsbeschluss des VwGH ist unzutreffend, dass negative Einkünfte anzusetzen wären, weshalb gem. § 34 EStG ein einkommensabhängiger Selbstbehalt von € 169,91 zu berücksichtigen ist.

- ***Sonderausgaben***

Auch hier ist das Ausmaß der zu berücksichtigen Sonderausgaben von der Höhe der Einkünfte abhängig. Wie bereits unter Punkt „*außergewöhnlichen Belastungen*“ ausgeführt, ist es unzutreffend, dass die Einkünfte negativ wären. Bei dem vom Bf geltend gemachten Sonderausgabenbetrag von € 1.460 ist dieser Aspekt zu berücksichtigen.

- ***Verkehrsabsetzbetrag***

Der Verkehrsabsetzbetrag wurde lt. Beschwerdevorbringen zu Unrecht anstatt mit € 690,00 nur mit € 400,00 angesetzt. Vom Bf wurde darauf hingewiesen, dass sein Einkommen den Betrag von € 12.200,00 im Beschwerdejahr nicht überstiegen habe. Zudem wurde in der Beschwerde auf das Jahr 2018 Bezug genommen.

- ***Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag:***

Lt. Finanzamt steht dem Bf – mangels Vorliegen der Voraussetzungen – weder der AVAB noch der AEAB zu. Von ihm wurde eingewendet, dass es sich beim Erstbescheid vom 2.9.2020 nicht um einen Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag handeln soll,

sondern gem. § 33 Abs. 8 EStG um die Erstattung von 50% der Sozialversicherungsbeiträge (50 %, max. € 500,00). Im Übrigen sei nicht auf seine konkrete Situation eingegangen worden.

- **Familienbonus Plus**

In der BVE wurde vom Finanzamt festgestellt, dass die Kindesmutter für ***K1*** (SV-Nr.: ***SV-1***), ***K2*** (SV-Nr.: ***SV-2***) und ***K3*** (SV-Nr.: ***SV-3***) den halben Familienbonus plus beantragte, weshalb dann gem. § 33 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988 dem Bf ebenfalls nur der halbe Familienbonus Plus zustünde.

Der Bf wurde bereits mit Vorhalt vom 20.12.2021 darüber informiert, dass die Kindesmutter und Familienbeihilfenbezieherin für ***K1***, ***K2*** und ***K3*** den halben Familienbonus plus beantragt hat.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt, der sich aus dem elektronisch vorgelegten Akt, dem Beschwerdevorbringen, den Vorhaltsbeantwortungen sowie den erteilten Auskünften und Stellungnahmen samt den eingereichten Unterlagen ergibt, kann gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 115 BAO:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

§ 119 BAO:

(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

§ 161 BAO:

(1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, daß die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

§ 16 EStG 1988:

(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

.....

§ 34 EStG 1988:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*
- (2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.*
- (3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.*
- (4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.*

.....

§ 2 Liebhabereiverordnung 1993:

(1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die

Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Aufhebungsbescheid

- *Aufhebungsgründe:*

In der Stellungnahme vom 1.12.2023 wurde diesbezüglich - teilweise wortident mit dem bisherigen Vorbringen – betr. amtswegige Ermittlungspflicht (§ 115 BAO), Vorhalteverfahren sowie systematische Nachbescheidkontrolle - neuerlich die Unzulässigkeit der Bescheidaufhebung eingewendet ohne auf den konkreten Sachverhalt einzugehen.

Vom Bf wird dabei übersehen, dass die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze findet, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 21.10.1993, 92/15/0002). Dies trifft im vorliegenden Fall auf den Alleinerzieherabsetzbetrag sowie den Familienbonus Plus zweifelsohne zu, zumal der Bf. gem. § 119 Abs. 1 BAO zur

vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung der für die Abgabepflicht bedeutsamen Umstände verpflichtet ist. Es wäre im gegenständlichen Fall zumutbar gewesen, dass vor einer Beantragung in der Einkommensteuererklärung die entsprechenden Informationen bei der Ex-Gattin eingeholt werden. Dies umso mehr, als der Bf im Ergänzungsvorhalt vom 19.1.2021 bereits auf das Fehlen der Voraussetzungen für die Geltendmachung des Alleinerzieherabsetzbetrages hingewiesen wurde. Selbst wenn der Erhalt des gegenständlichen Ergänzungsersuchens von der belangten Behörde - mangels Zustellnachweis - nicht als erwiesen angenommen werden kann, liegt bei den im Bescheid angeführten Aufhebungsgründen (kein Anspruch weder auf den Alleinverdiener-, noch auf den Alleinerzieherabsetzbetrag sowie den gesamten Familienbonus Plus) die Gewissheit der Rechtswidrigkeit dieses Bescheides vor.

Ferner wird in der Gegenäußerung des Bf vom 08. September 2021 unter anderem behauptet, dass die Erlassung von Ergänzungsaufträgen ausschließlich im Rahmen der Prüfung der Abgabenerklärungen und somit vor Erlassung der Abgabenbescheide zu ergehen habe.

Im Erkenntnis des VwGH vom 07.07.2011 (2011/15/0060), bei dem ebenfalls von der Abgabenbehörde ein Ersuchen um Ergänzung nach Veranlagung erstellt wurde, hat der VwGH in dieser Vorgangsweise keinen Verfahrensfehler erblickt. Der VwGH führt darin aus, dass gem. § 143 Abs. 2 BAO die Auskunft wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen ist und Urkunden sowie andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorgelegt werden müssen oder Einsichtnahme zu gestatten ist.

In der Stellungnahme vom 1.12.2023 wird diesbezüglich darauf hingewiesen, dass eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden im Wege einer "Nachbescheidkontrolle" jedenfalls nicht rechtfertigen würde (Tanzer/Unger, BAO 2016/2017, 181 f. sowie in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch, § 161, 457 f). Von einem schon bekannt gewesenen Sachverhalt kann im vorliegenden Fall aber gerade nicht ausgegangen werden, zumal der Bf seiner Mitwirkungspflicht nur sehr eingeschränkt nachgekommen ist.

Zur behaupteten „systematischen“ Nachbescheidkontrolle ist anzumerken, dass hier ein begründetes, auf den konkreten Fall bezogenes, Vorbringen fehlt. Der vom Bf erhobene Vorwurf geht schon deshalb ins Leere, weil die Gründe für die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO *im fortgesetzten Verfahren* nunmehr hinreichend dargelegt wurden.

Es ist daher dem Finanzamt darin beizupflichten, dass weder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, noch der Familienbonus Plus in voller Höhe gewährt

werden kann (vgl. Ergänzungsvorhalt vom 20.12.2021). Die gegenständliche Bescheidaufhebung war daher rechtskonform.

Vom VwGH wurde diese Begründung im Erkenntnis vom 26.6.2024 (Ra 2024/15/0023) gerügt und in der Folge das angefochtene Erkenntnis des BFG infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Vom Bf. wurden via FinanzOnline in der Einkommensteuererklärung 2019 für die Kinder ***K1***, ***K2*** und ***K3*** der Unterhaltsabsetzbetrag sowie der gesamte Familienbonus plus (FABO) und der Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) geltend gemacht. Von der Kindesmutter wurde für diese drei Kinder bereits der halbe Familienbonus plus beantragt.

Von der belangten Behörde wurde im Zuge der Einkommensteuer-Veranlagung der AVAB gelöscht und durch den Alleinerzieherabsetzbetrag (AEAB) ersetzt. In der Begründung des Erstbescheides sind die Voraussetzungen für die Gewährung des AVAB angeführt und wurde auch darauf hingewiesen, dass die Gründe für die Zuerkennung im konkreten Fall nicht vorliegen. Aus der Steuerberechnung im Erstbescheid ist ersichtlich, dass der AEAB sowie der Familienbonus plus mit Null ausgewiesen sind.

Der Einkommensteuerbescheid vom 2.9.2020 (Erstbescheid) lautet auszugsweise:

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Familienbonus Plus	0,00 €
Alleinerzieherabsetzbetrag	0,00 €
Unterhaltsabsetzbetrag	-1.576,80 €
Verkehrsabsetzbetrag	-690,00 €
Pendlereuro	-30,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	-2.296,80 €
Erstattung:	
Alleinerzieherabsetzbetrag und SV-Beiträge (50 %, maximal 500 €) in Höhe von 500,00 €	
Davon erstattungsfähig gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988	-500,00 €
Erstattungsbetrag gesamt	-500,00 €

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Bezugsausz.Stellen		1	
Alleinverdiener		Ja	Löschung
Alleinerzieher			Ja
Anzahl Kinder FB		3	
ALG weniger 330 Tage		Ja	

Der Einkommensteuerbescheid vom 7.4.2021 (neuer Sachbescheid) lautet auszugsweise:

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	11.451,99 €
Familienbonus Plus	-2.250,00 €
Unterhaltsabsetzbetrag	-1.576,80 €
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
Pendlereuro	-30,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	7.195,19 €

Lohnzettel L 16 für 2019 (auszugsweise):

Höhe des Familienbonus Plus der tatsächlich steuermindernd gewirkt hat	4.500,00				
--	----------	--	--	--	--

Der FABO wurde im Erstbescheid zu Unrecht mit Null berücksichtigt, obwohl er für die Kinder ***K1a***, ***K2a*** und ***K3a*** mit dem halben Betrag anzusetzen ist. Beim AEAB liegt insoweit ein Begründungsmangel vor, da trotz Zuerkennung dieses Absetzbetrages im Zuge der Veranlagung die Gründe für dessen Nichtberücksichtigung im Erstbescheid nicht erläutert wurden, sondern lediglich ein Ausweis mit Null erfolgte. Weiters wurde in der Begründung des Erstbescheides bzgl. Familienbonus Plus nur auf das Kind ***K2*** Bezug genommen, obwohl dieser für alle drei Kinder mit dem Hälftebetrag zusteht.

Bei den angeführten Begründungsmängeln des Erstbescheides betr. AEAB und FABO handelt es sich nach Meinung des BFG um solche, die im Beschwerdeverfahren sanierbar sind (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 93 Tz 16) und diesbezüglich auch eine Korrektur des Aufhebungsbescheides möglich ist (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119, mwN).

Die vom VwGH beanstandete Begründung für die Bescheidaufhebung, wonach „weder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, noch der Familienbonus Plus in voller Höhe gewährt werden kann“ ist nach Ansicht des BFG dahingehend abzuändern, dass kein Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und der Familienbonus Plus nur zur Hälfte für die drei Kinder gewährt werden kann, da die andere Hälfte bereits von der Ex-Gattin (Kindesmutter) geltend gemacht wurde.

- **Parteiengehör:**

Es gibt eine umfangreiche Stellungnahme der belangten Behörde an das BFG, worin auf eine Gegenäußerung des Bf vom 8.9.2021 Bezug genommen wird. Der Einwand des Bf, wonach ihm kein Parteiengehör gewährt worden wäre, wurde vom Finanzamt – unter

Hinweis auf zahlreiche Ergänzungsersuchen sowie wegen seiner fehlenden Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung – glaubwürdig entkräftet.

- *Fehlende bzw. mangelhafte Bescheidbegründung:*

In der Begründung des vorliegenden Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO vom 07.04.2021 wird von der belangten Behörde auf jene im neuen Sachbescheid (ebenfalls vom 07.04.2021) Bezug genommen. Hinsichtlich des Beschwerdepunktes „*mangelhafte Bescheidbegründung*“ wird auf die Ausführungen des BFG (vgl. Pkt. Aufhebungsgründe) zur Bescheidaufhebung aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 26.6.2024 (Ra 2024/15/0023) verwiesen.

Sachbescheid

Auf die Zurückweisung der Revision betr. Einkommensteuer 2013 – 2018 und Anspruchszinsen 2013 (Ra 2022/15/0049) sowie die als gegenstandlos erklärte Revision betr. Aussetzung des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2019 (Ra 2022/15/0096) durch den VwGH wird verwiesen. Auf die Beschwerdepunkte gewerbliche Einkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung, die jeweils als Liebhabereitätigkeit qualifiziert wurden - wird nicht mehr eingegangen, weil diese – nach der Zurückweisung der Revision vom 15. Februar 2023 – inhaltlich bereits rechtskräftig erledigt sind. Diesbzgl. ist zu berücksichtigen, dass die Einstufung der vorgenannten Einkünfte als Liebhabereitätigkeiten durch die Nichtberücksichtigung von Verlusten Auswirkungen auf die einkommensabhängigen Beschwerdepunkte (außergewöhnl. Belastung / Werbungskosten / Sonderausgaben / Verkehrsabsetzbetrag / AVAB sowie FABO Plus) hat.

Die in der Stellungnahme vom 1.12.2023 beantragte Überprüfung der als Liebhaberei qualifizierten gewerblichen sowie der Vermietungseinkünfte für 2019 ist nicht nachvollziehbar, da gegenüber den Jahren 2013 – 2018 erwiesenermaßen keine steuerlich relevanten Änderungen eingetreten sind. So ist bei der gegenständlichen Vermietung evident, dass im Jahr 2019 keine geänderte Bewirtschaftung iSd § 2 Abs. 4 LVO und somit kein Grund für eine Neubeurteilung vorliegt.

- *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*

Diesbzgl. wird auf das BFG-Erkenntnis vom 11.2.2022 (RV/5100673/2018) sowie den Zurückweisungsbeschluss des VwGH (Ra 2022/15/0049-4) vom 15. Februar 2023 verwiesen. Es ist demnach auch im Beschwerdejahr von einer steuerlich unbeachtlichen

Liebhabeertätigkeit auszugehen. Die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 24.789,71 € können daher nicht berücksichtigt werden. Die Einkünfte sind daher, wie im Bescheid vom 7.4.2021, mit € 0 anzusetzen.

- *Einkünfte aus Vermietung*

Bei der Vermietung von Räumlichkeiten des Zubaus des Wohnhauses des Bf in ***Bf-Adr*** wurde der geltend gemachte Verlustes von 753,31 € infolge Liebhabeertätigkeit – entsprechend dem angeführten Zurückweisungsbeschluss des VWGH - nicht anerkannt. Die im Einkommensteuerbescheid 2019 festgestellten Vermietungseinkünfte iHv € 155,49 resultieren aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die jedoch wegen des Veranlagungsfreibetrages in gleicher Höhe keine steuerliche Auswirkung haben.

- *Werbungskosten*

Werbungskosten wurden statt mit dem beantragten Betrag von € 21.522,45 (sonst WK: 17.898,37 und Reisekosten:3.624,08) nur mit € 132,00 anerkannt, weil das entsprechende Ergänzungsersuchen vom 20.12.2021 nicht beantwortet wurde und somit keine Nachweise für die geltend gemachten Aufwendungen erbracht wurden.

Die Ansicht des Bf, wonach er vom Finanzamt nicht aufgefordert worden wäre, Nachweise für die geltend gemachten Werbungskosten vorzulegen, trifft nach dem Akteninhalt jedenfalls nicht zu. Die zum Bedenkenvorhalt abgegebene Gegenäußerung des Bf ist nicht schlüssig, weshalb die vom Finanzamt durchgeführte Veranlagung im Sinne des Vorhaltes zutreffend ist.

Mit der Stellungnahme vom 1.12.2023 wurden wahllos nicht zuordenbare Unterlagen vorgelegt. Konkret handelt es sich dabei um Kassabelege div. Geschäfte (sehr häufig um solche von „***2***“). Es ist für den erkennenden Richter nicht ersichtlich, welche Werbungskosten damit überhaupt nachgewiesen werden sollen. Nicht einmal die Bezeichnungen der Beilagen (1 – 6) in der Stellungnahme vom 1.12.2023 stimmen mit den tatsächlich vorgelegten Unterlagen überein.

Hinsichtlich der geltend gemachten Reisekosten wurden kommentarlos Online-Tagebücher für 2019 (Beilage ./6) vorgelegt, die als Nachweis völlig ungeeignet sind.

Es kann demnach von einer Glaubhaftmachung (BFG 03.11.2022, RV/1100022/2021) der geltend gemachten Werbungskosten nicht gesprochen werden, weshalb diese auch nicht anerkannt werden können.

- *außergewöhnlichen Belastungen*

Nach den durchgeführten Ermittlungen des Finanzamts sowie unter Hinweis auf das BFG-Erkenntnis vom 11.2.2022 sind weder die aus den angeführten Liebhabereitigkeiten resultierenden negativen Einkünfte, noch die nicht nachgewiesenen Werbungskosten zu berücksichtigen, weshalb das im Bescheid ausgewiesene Einkommen von € 43.266,65 anzusetzen ist. Die geltend gemachten Krankheitskosten iHv € 169,91 (Kz 730) wirken sich demnach steuerlich nicht aus, da gem. § 34 EStG in dieser Höhe ein entsprechender Selbstbehalt zu berücksichtigen ist.

Hier wurden ebenfalls mit der Stellungnahme vom 1.12.2023 wahllos nicht zuordenbare Unterlagen – ohne entsprechende ärztliche Verordnung - vorgelegt. So wurden beispielsweise zwei Apotheken-Rechnungen sowie zwei Kassabelege von Ärzten mit einem Betrag von € 51,35 übermittelt (Beilage ./1). Zusätzlich wurden ohne Beleg für das Medikament „***M***“ ein Betrag von € 73,20 (12*6,10 €) sowie für Fahrten zur Apotheke / Arzt € 45,36 handschriftlich vermerkt. Der Betrag von € 6,10 ist allerdings auf einer der beiden Arztbelege bereits enthalten. Die handschriftlich vermerkte Summe beträgt € 169,91 und entspricht exakt den unter Kz 730 in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Krankheitskosten, die wegen des angeführten Selbstbehaltes steuerlich aber ohnehin nicht wirksam werden.

- *Sonderausgaben*

Auch hier ist das Ausmaß der zu berücksichtigen Sonderausgaben von der Höhe der Einkünfte abhängig. Im konkreten Fall ist bei den bescheidmäßig festgestellten Einkünften iHv 43.921,55 € bei den sog. „Topfsonderausgaben“ - unter Anwendung der Einschleifregelung (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG) - ein Betrag von € 516,46 in Abzug zu bringen. Die vom Bf geltend gemachten Sonderausgaben können aufgrund der Höhe der anzusetzenden Einkünfte nicht mit dem geltend gemachten Betrag von € 1.460, sondern nur mit dem „eingeschliffenen“ Betrag von € 516,46 berücksichtigt werden.

Die Überprüfung der mit der Stellungnahme vom 1.12.2023 vorgelegten Unterlagen (Beilage ./3) kann daher entfallen. Diese ist schon deshalb praktisch nicht durchführbar, weil die in dieser Beilage übermittelten Belege (div. Einkaufsbelege) nichts mit Sonderausgaben zu tun haben.

Ohne ersichtlichen Grund wurden zudem für das nicht beschwerdegegenständliche Jahr 2018 Kontoauszüge (April – September) vorgelegt.

Bei den mit der Stellungnahme vom 1.12.2023 vorgelegten Unterlagen fällt auf, dass der Bf offensichtlich gar nicht versuchte, die geltend gemachten Aufwendungen in geeigneter Form nachzuweisen. Vielmehr wurden einfach wahllos – ohne jegliche Zuordnung und Konkretisierung des geltend gemachten Aufwandes – Unterlagen (Rechnungen, Überweisungsbelege etc.) vorgelegt. Nicht einmal die Bezeichnungen der

Beilagen (1 – 6) zur angeführten Stellungnahme stimmen mit den tatsächlich vorgelegten Unterlagen überein und sind daher für den erkennenden Richter als Nachweis für die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen völlig ungeeignet.

- *Verkehrsabsetzbetrag*

Bei dem im Bescheid ausgewiesenen Einkommen von € 43.266,65 steht der Verkehrsabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 5 Z 1 u.3 EStG 1988 nur iHv € 400,00 zu.

Auch hier ist unzutreffend, dass das Einkommen des Bf den Betrag von € 12.200,00 im Beschwerdejahr nicht übersteigt, da aus den angeführten Gründen Betriebsausgaben sowie Werbungskosten nicht in der beantragten Höhe zu berücksichtigen waren. Zudem wurde in der Beschwerde auf ein falsches Jahr (Kalenderjahr 2018) Bezug genommen.

- *Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag:*

Da die Voraussetzungen im Beschwerdejahr vom Bf nicht erfüllt wurden, besteht lt. belangter Behörde kein Anspruch auf den Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

Alleinerziehende sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner leben. Aufgrund des vorgelegten Aktes ist es als erwiesen anzusehen, dass der Bf diese Voraussetzungen im Kalenderjahr 2019 nicht erfüllte, da kein Kind mehr als sechs Monate bei ihm gelebt hat. Ein weiterer Einwand des Bf, betrifft den Umstand, dass es sich beim Erstbescheid vom 2.9.2020 nicht um einen Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag handeln soll, sondern gem. § 33 Abs. 8 EStG um die Erstattung von 50% der SV- Beiträge (50 %, max. € 500,00).

Der letztgenannte Beschwerdepunkt ist unzutreffend, weil infolge Nichtberücksichtigung der Liebhabereieinkünfte im Einkommensteuerbescheid vom 7.4.2021 bei einem Einkommen von € 43.266,65 eine Negativsteuer (§ 33 Abs. 8 EStG) nicht entstehen konnte.

Die Behauptung des Bf, wonach nicht auf seine konkrete Situation eingegangen worden sei, ist durch nichts gerechtfertigt und stellt sich demnach als bloße Schutzbehauptung dar. Es ist nach Ansicht des erkennenden Richters anhand der durchgeführten Fallbearbeitung als erwiesen anzusehen, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen der genannten Absetzbeträge vom Finanzamt im Zuge der Bescheiderstellung überprüft und diese zu Recht nicht gewährt wurden.

- *Familienbonus Plus*

Es ist bereits aus dem Akt ersichtlich, dass auch die Kindesmutter als Familienbeihilfenbezieherin für die Kinder ***K1***, ***K2*** und ***K3*** den halben Familienbonus plus beantragt hat, wobei in so einem Fall dem Bf gem. § 33 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988 dann nur mehr der halbe Familienbonus Plus zusteht. Dieser Beschwerdepunkt ist daher nicht nachvollziehbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da dem VwGH-Erkenntnis (Ra 2024/15/0023) im fortgesetzten Verfahren durch das BFG Rechnung getragen wurde, war eine Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 27. August 2024