



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vom 6. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lienz vom 27. Mai 2004 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 werden aufgehoben.

2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin reichte für die Jahre 2000 bis 2002 Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung ein und stellte darin jeweils auch den Antrag auf Abzug des Alleinerzieherabsetzbetrages. Die Veranlagungen erfolgten erklärungskgemäß (Einkommensteuerbescheide vom 8.5.2001, 10.9.2002 und 25.4.2003). Mit Bescheiden vom 27.5.2004 nahm die Abgabenbehörde erster Instanz die Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2000 bis 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ neue Sachbescheide gleichen Datums, in denen der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr zum Abzug kam.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren wurden gleich lautend mit folgendem Text begründet: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“ In der Begründung zum neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 2000 führte die Behörde weiters aus: „Die neuen Tatsachen bestehen darin, dass nachträglich bekannt wurde, dass Sie in einer Partnerschaft mit Herrn S. A., geb. Geb.Dat., leben und somit die Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages gem. § 33 (4) 2 EStG 1988 nicht gegeben sind.“ In den neuen Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 2001 und 2002 findet sich nur mehr der Hinweis: „Begründung siehe Vorjahresbescheid“ bzw. „Begründung siehe Vorjahre“.

Mit Schriftsatz vom 6.6.2004 erhob die Berufungswerberin das Rechtsmittel der Berufung sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch die neuen Einkommensteuerbescheide. Zur Wiederaufnahme der Verfahren wendet die Berufungswerberin ein, dass aus der Standardbegründung der Bescheide nicht hervorgehe, welche neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Die Bescheide seien auf neue Tatsachen gestützt worden, ohne dass die Berufungswerberin die Möglichkeit gehabt hätte, vor Erlassung der Bescheide dazu Stellung zu nehmen.

Betreffend die inhaltliche Seite führt die Berufungswerberin aus, dass das Vorliegen einer Partnerschaft die Anerkennung des Alleinerzieherabsetzbetrages nicht ausschließe, sondern nur eine eheähnliche Gemeinschaft. Für das Vorliegen einer solchen führe die Behörde aber keinerlei Beweise an. Herr S. habe in seiner Berufung dargelegt, dass er nicht im Haus Ort HNr. wohne, sondern in der Zwischensaison drei bis viermal in der Woche abends auf die Kinder aufpasse, wenn die Berufungswerberin irgendwelche Termine wahrnehmen müsse (Kirchenchor, berufliche Fortbildung, Frauenrunde, usw.). Wenn Herr S. auf Saison sei, mache dies die Mutter der Berufungswerberin, welche aber deswegen auch keinen Wohnsitz in Ort HNr. hätte. Herr S. habe weder seine persönlichen Gebrauchsgegenstände wie Kleidung usw. im Haus Nr. HNr. noch nehme er mit der Berufungswerberin und deren Kindern die Mahlzeiten ein. Er sei in seinem Elternhaus in Ortsteil Nr. polizeilich gemeldet, dorthin gehe auch seine gesamte Post – ausgenommen gelegentliche Schreiben vom Finanzamt, die entgegen den Bestimmungen des Zustellgesetzes vom Finanzamt beharrlich an die falsche Adresse geschickt würden, offensichtlich zu dem Zweck, damit die irrige Annahme der Behörde zu untermauern, dass Herr S. in Ort wohne. Herr S. zahle nachweislich den Unterhalt an die beiden Kinder, wozu er nicht verpflichtet wäre, wenn er im gemeinsamen Haushalt wohne. Damit sei die Unterhaltszahlung auch ein Beweis dafür, dass er nicht im gemeinsamen Haushalt wohne.

Die Berufungswerberin verwies weiters darauf, dass sie betreffend den Jahresausgleich 1999 dem Finanzamt bereits schriftlich mitgeteilt habe, dass kein gemeinsamer Haushalt bestehe, und auf die Geltendmachung von Sonderausgaben für Wohnraumschaffung verzichtet, welche nach dem „Brautpaarerkenntnis“ dann sehr wohl zugestanden hätten, wenn nach der Fertigstellung des Hauses eine Lebensgemeinschaft bestanden hätte. Weder die vom Finanzamt befragte Gemeinde noch der örtliche Wirt hätten das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft im Sinne einer Wirtschafts-, Wohnungs- und Geschlechtsgemeinschaft angegeben und das Erhebungsorgan selbst habe in seinem Bericht Zweifel geäußert, ob eine Lebensgemeinschaft vorliege.

Es bleibe daher ein Rätsel, aufgrund welcher Umstände die Behörde zur Auffassung gelange, die Annahme einer Lebensgemeinschaft habe die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Tatsache sei vielmehr, dass die Behörde abgesehen vom Türschild, das auch den Namen des Herrn S. trage, keine einzigen Anhaltspunkt dafür habe, dass Herr S. bei der Berufungswerberin wohne, hingegen sprächen die angeführten Tatsachen der polizeilichen Meldung und Postadresse von Herrn S., die Unterhaltszahlungen, die Verwahrung der persönlichen Gebrauchsgegenstände, Einnahme von Mahlzeiten, die Aussage des Wirtes, der Gemeinde, von Herrn S. und die schriftliche Erklärung der Berufungswerberin betreffend den Verzicht auf die Sonderausgaben 1999 eindeutig gegen eine Lebensgemeinschaft. Nach den LStRL und der Rechtsprechung der Höchstgerichte liege selbst dann keine Lebensgemeinschaft vor, wenn der in Scheidung lebende Ehegatte gelegentlich in der ehelichen Wohnung nächtige. Weiters dürfe auf die früheren Aussagen der Behörde hingewiesen werden, wonach der Umstand, dass Herr S. seine freien Wochenenden bei den Kindern und der Kindesmutter verbringe, nicht schon die Annahme einer eheähnlichen Gemeinschaft rechtfertige (Begründung des Finanzamtes Lienz zur Berufungsvorentscheidung betreffend Jahresausgleich 1992 und 1993).

Entsprechend der Anregung der Berufungswerberin legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 305 Abs. 1 BAO steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese Behörde bestimmt sohin auch, welcher gesetzliche Wiederaufnahmegrund durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solcher herangezogen wird. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH v. 22.11.2006, 2003/15/0141, v. 26.4.2007, 2002/14/0075) ist die Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gem. § 289 Abs. 2 BAO im Falle einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, vom Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Die Aufgabe der Berufungsbehörde beschränkt sich nach den klaren Aussagen des zuletzt genannten Erkenntnisses des Höchstgerichtes darauf, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte. Es ist nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu prüfen, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogene wurden.

Im Berufungsfall begnügen sich die Begründungen der bekämpften Wiederaufnahmebescheide mit der bloßen Wiedergabe des auf den Tatbestand des Hervorkommens von neuen Tatsachen eingeschränkten Gesetzestextes zu § 303 Abs. 4 BAO. Daraus kann zwar entnommen werden, dass die Abgabenbehörde vom Tatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen ausgegangen ist, den Bescheidbegründungen fehlt jedoch jegliche Angabe darüber, welche neu hervorgekommenen Tatsachen die Behörde ihren Entscheidungen zugrunde legte. Das Bestreben, den Mangel der Darstellung der Entscheidungsgründe im Wege eines Hinweises in der Begründung zum neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 2000 zu kompensieren, konnte dabei schon deshalb nicht gelingen, weil die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2000 einzig das Thema der Frage nach dem Vorliegen einer die Zuerkennung des Alleinerzieherabsetzbetrages ausschließenden Partnerschaft erkennen lässt, aber auch hier nicht die die Entscheidungen

der Behörde zur Wiederaufnahme der Verfahren tragenden neu hervorgekommenen Sachverhaltselemente bezeichnet, sondern nur auf das Vorliegen neuer Tatsachen verweist.

Daran ändert im Weiteren auch nichts, dass in den nach Veranlagungsjahren gesondert geführten Verwaltungsakten der Erstbehörde jeweils zum Teil vollständige, zum Teil nur Begründungsteile umfassende Kopien (Erledigungen, Anregung und Auftrag zur Durchführung einer Erhebung, Niederschrift über die Durchführung einer Erhebung, Aktenvermerk) aus den Veranlagungsakten eines anderen Abgabepflichtigen, nämlich von Herrn S. abgeheftet sind. Diese Aktenteile sind schon deswegen unmaßgeblich, weil sich in den vorgelegten Akten keinerlei Hinweis darauf findet, dass deren Inhalt der Berufungswerberin zur Kenntnis gebracht worden wäre. Selbst dann aber, wenn die Berufungswerberin – sei es durch Maßnahmen zur Wahrung des Parteiengehörs, sei es durch Information durch den eigentlich betroffenen Steuerpflichtigen, soweit diesem wiederum die Schriftstücke bekannt gegeben wurden – in Kenntnis des Inhaltes der Dokumente gelangt wäre, hätte dies nicht zur Folge, dass das Erfordernis der Darstellung der Entscheidungsgründe durch die die Entscheidung treffende Behörde obsolet würde. Allein die – nach der Aktenlage nicht gesicherte - vollständige Kenntnis von Akteninhalten und Vorgängen zu einem Veranlagungsverfahren eines anderen Steuerpflichtigen vermag der Berufungswerberin nicht die Kunde darüber zu verschaffen, welche Tatsachen die Behörde in den einzelnen Streitjahren konkret als neu hervorgekommene Tatsachen der jeweiligen Entscheidung über die Wiederaufnahme der Verfahren zu Grunde gelegt hat.

Der den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden innewohnende Mangel der Darstellung der zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigenden Gründe ist im Wege der zweitinstanzlichen Entscheidung über eine Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide nicht sanierbar (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; Ritz, BAO³, Tz 65 zu § 289). Dem Berufungsbegehren auf Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 war somit stattzugeben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide scheiden die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), weshalb die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückzuweisen war.

Innsbruck, am 15. Oktober 2007