



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 10. Juni 2008 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 (vom 27. Februar 2008) gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) wurde mit Bescheid des Finanzamts vom 27.2.2008 zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt. Mit „Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007“ vom 10.6.2008 wurde der Bescheid vom 27.2.2008 „gemäß § 299 BAO aufgehoben“. Begründend wurde dazu ausgeführt:

Gemäß § 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.

Die Aufhebung erfolgte unter Anwendung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsinteressen (§ 20 BAO). Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Der am selben Tag ausgefertigte (neue) Einkommensteuerbescheid – mit einer Angabenachforderung von 494 € - wurde damit begründet, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden konnte, „da die steuerpflichtigen Einkünfte inkl. Wochengeld“ des (Ehe)partners höher gewesen seien als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 €.

Mit Schreiben des (steuerlich nicht vertretenen) Bw. vom 30.6.2008 wurde gegen den „Bescheid vom 10.6.08 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007“ Berufung erhoben und ausgeführt, dass der Berechnung der Nachforderung offensichtlich ein falscher Zeitraum zugrunde gelegt worden sei. Die Eheschließung des Bw. sei erst am 10.10.2007 erfolgt.

Am 28.7.2008 wurde ein „Einkommensteuerbescheid 2007, Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO“ mit folgender Begründung erlassen:

Bei Ermittlung des Grenzbetrages für die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist immer von den Jahreseinkünften auszugehen. Es sind daher die Einkünfte Ihrer Gattin auch vor der Eheschließung maßgeblich. Da die Grenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag iHv 6.000 € überschritten wurde, steht Ihnen der AVAB nicht zu.

Mit Schreiben vom 14.8.2008 wurde neuerlich gegen den Bescheid vom 10.6.2008 „Berufung“ erhoben und um nochmalige Überprüfung ersucht, da die Entscheidung nicht nachvollzogen werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dieser Anordnung des Gesetzgebers wurde im vorliegenden Fall entsprochen. Am 10.6.2008 wurden zwei Bescheide ausgefertigt, nämlich ein „Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007“ (vom 27.2.2008) als auch ein neuer „Einkommensteuerbescheid 2007“. Es lagen daher zwei Bescheide vor (zumal sie auch nicht miteinander verbunden waren). Jeder dieser Bescheide war einer Berufung sowie der Rechtskraft zugänglich.
2. Der Bw. hat *nur* gegen den „Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007“ Berufung erhoben. Für eine Umdeutung (in eine Berufung gegen den „Einkommensteuerbescheid 2007“ vom 10.6.2008) besteht in Anbetracht des klaren Wortlauts der Eingabe kein Grund. Es besteht auch kein Anlass davon auszugehen, der Bw. habe (in einem) *auch* gegen den rechtlich nachgelagerten neuen Sachbescheid (den Einkommensteuerbescheid vom 10.6.2008) Berufung erheben wollen. Käme seiner Berufung gegen den Aufhebungsbescheid Berechtigung zu, träte das Verfahren ohnedies in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hätte (vgl. § 299 Abs. 3 BAO). Die Aufhebung des Aufhebungsbescheides würde den neuen Einkommensteuerbescheid eo ipso aus dem Rechtsbestand beseitigen.
3. Die Begründung eines Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen. Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung zu enthalten.

4. Der „Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007“ vom 10.6.2008 enthält zwar eine Begründung des Ermessensgebrauchs. Er zeigt in seiner Begründung – *für sich* genommen – aber noch in keiner Weise auf, aus welchen Gründen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2007 vom 27.2.2008 vorgenommen wurde. Er beschränkt sich insoweit auf die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes.

5. Es kann auf sich beruhen, ob in einem Berufungsverfahren gegen einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO tatsächlich nur solche Aufhebungsgründe geprüft und anerkannt werden dürfen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz geltend gemacht worden sind oder ob ein Begründungsmangel des erstinstanzlichen Aufhebungsbescheides im Rechtsmittelverfahren jedenfalls und zur Gänze saniert werden kann. Eine „Zusammenschau“ des Aufhebungsbescheides und des neuen Sachbescheides (vgl. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041) erweist sich zumindest in Fällen (wie dem vorliegenden) als zulässig und angebracht, in denen

- die beiden Bescheide (tatsächlich auch) am selben Tag ausgefertigt wurden;
- aus der Gegenüberstellung der beiden Einkommensteuerbescheide sowie aus der *Abgabennachforderung* von 494 € (siehe Ermessensbegründung) einwandfrei ersichtlich war, worin die *Rechtswidrigkeit* des Bescheids vom 27.2.2008 von der Abgabenbehörde erster Instanz erblickt wurde (nämlich in der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrags, zumal dieser bei der seinerzeitigen Berechnung des Abgabebetragtes auch noch gesondert ausgewiesen worden war);
- im neuen Sachbescheid knapp, aber ausreichend begründet wurde, aus welchen Gründen der Alleinverdienerabsetzbetrag (in Höhe der Abgabennachforderung) nicht anerkannt wurde (nämlich wegen Überschreitens des Grenzbetrags an Einkünften des Ehepartners) und schließlich
- gegen den Aufhebungsbescheid (nur) mit der Begründung Berufung erhoben wurde, dass der Berechnung der Nachforderung (dh des Absetzbetrages) ein falscher Zeitraum zugrunde gelegt worden sei, da sich der Bw. erst am 10.10.2007 verheiratet habe.

In Anbetracht der engen rechtlichen Verknüpfung des Aufhebungsbescheids mit dem neuen Sachbescheid (siehe § 299 Abs. 2 BAO), der einwandfreien Erkennbarkeit der geltend gemachten Rechtswidrigkeit des seinerzeitigen Sachbescheids sowie mit Rücksichtnahme auf den Inhalt des Vorbringens des Steuerpflichtigen in seiner Berufungsschrift kann im Fehlen eines schlichten Verweises der Begründung des Aufhebungsbescheides auf jene des neuen Sachbescheides nur ein formeller Begründungsmangel erblickt werden (keineswegs aber ein inhaltlicher Begründungsmangel, der zur Aufhebung des Aufhebungsbescheides führen müsste, weil nicht erkennbar wäre, welcher Aufhebungsgrund von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogen wurde). Der grundsätzlich gegenteiligen Auffassung, wie sie zB in der Entscheidung des UFS vom 22.9.2008, RV/0466-F/07, vertreten wurde, kann daher *insoweit*

nicht gefolgt werden. Es wäre für den Bw. auch schwer verständlich, weshalb es eines weiteren Berufungsverfahrens (gegen einen neuerlichen Aufhebungsbescheid des Finanzamts binnen Jahresfrist) bedürfte, um zu einem Abspruch über die vorgetragenen Einwände durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu kommen.

6.) Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Alleinverdiener ist – bezogen auf die vorliegenden Verhältnisse – ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG bei mindestens einem Kind (im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG) Einkünfte von höchstens 6.000 € *jährlich*, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 € *jährlich* erzielt.

(Ehe)partner ist eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit der er mit mindestens einem Kind (im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG) in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt (§ 106 Abs. 3 EStG).

Als Kinder (im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG) gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG zusteht.

a.) Dem Bw. wurde mit dem Einkommensteuerbescheid vom 27.2.2008 (der Abgabenerklärung folgend) ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 494 € zuerkannt. Ein Alleinverdienerabsetzbetrag in dieser Höhe steht nur bei einem Kind (im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG) zu.

b.) Nach den Angaben des Bw. erfolgte die Verehelichung am 10.10.2007. Damit ist schon die Voraussetzung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG nicht als erfüllt anzusehen, der zufolge der Steuerpflichtige im Kalenderjahr mehr als *sechs* Monate verheiratet sein muss.

c.) Selbst wenn der Bw. im Berufungsjahr (2007) zwar nicht mehr als sechs Monate verheiratet gewesen wäre, wohl aber mehr als sechs Monate in einer anderen Partnerschaft gelebt hätte, wäre die Voraussetzung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG nicht als erfüllt anzusehen, weil die Partnerin im *Kalenderjahr* mehr als 6.000 € an Einkünften erzielt hat.

d.) Entscheidend ist – in beiden Fällen – der Betrag der Einkünfte des Partners, der im Laufe des *gesamten* Kalenderjahrs erzielt wurde. Es kommt nicht darauf an, welcher Teil der Einkünfte vor oder nach dem Eingehen der Partnerschaft erzielt worden ist. Auch wenn sich der Steuerpflichtige im Laufe des Kalenderjahrs verehelicht hat, sind in die Ermittlung des Grenzbetrags dennoch die Einkünfte des Ehepartners aus der Zeit vor der Verehelichung einzube-

ziehen. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetzestext („jährlich“). Es bedarf keiner weiteren Erläuterungen, dass die Einkünfte der (nach dem Lohnzettel) ganzjährig beschäftigten Ehepartnerin des Bw. den Grenzbetrag von 6.000 € im Berufungsjahr erheblich überschritten haben. Die Höhe dieser Einkünfte ergab sich für das Finanzamt aus der am *11.4.2008* eingereichten Einkommensteuererklärung 2007.

7. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Dezember 2008