



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen 1) den Bescheid des Finanzamtes A vom 1. Juli 2009 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 27. März 2009 gem. § 299 Abs. 1 BAO und 2) den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1. Juli 2009 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 1. Juli 2009 wird Folge gegeben. Der angefochtene Aufhebungsbescheid wird gem. § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.
- 2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1. Juli 2009 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat in der am 19. Jänner 2009 beim Finanzamt eingegangenen Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 u.a. die Berücksichtigung des **Alleinerzieherabsetzbetrages** beantragt. Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. März 2008 hat das Finanzamt den **Alleinverdienerabsetzbetrag** für zwei Kinder mit 669,00 € berücksichtigt. Dieser Bescheid wurde vom Finanzamt am 1. Juli 2009 gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Der Aufhebungsbescheid wurde wie folgt begründet:

„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.“

*Da die **aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit** eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.*

Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde bereits beim (Ehe)Partner berücksichtigt.“

In der Begründung zum Sachbescheid wurde ausgeführt, gemäß § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Bescheides 2008 vom 1.7.2008 sei die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich gewesen.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat sowohl gegen den Aufhebungs- als auch den mit selbem Datum ergangenen Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung erhoben. Verfahrensrechtlich ging der anwaltliche Vertreter der Bw davon aus, dass die Voraussetzungen für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 nicht vorgelegen seien. Die Bw sei mit Urteil des Bezirksgerichtes A zu GZ vom Datum (Anmerkung der Referentin: vom xxx) rechtskräftig geschieden worden. Bereits zuvor habe Haushaltstrennung bestanden. Die Bw habe daher zu Recht einen Alleinverdienerabsetzbetrag für sich in Anspruch genommen, da sie während der gesamten Zeit die Kinder auch alleine betreut habe. Gegebenenfalls wäre der Einkommensteuerbescheid des Ehegatten, nicht jener der Bw. aufzuheben gewesen. Aus diesen Gründen sei der revidierte Einkommensteuerbescheid 2008 unrichtig. Bei rechtsrichtiger Berechnung der Steuerlast ergebe sich, dass keinerlei Abgabennachforderung bestehe. Das Urteil des Bezirksgerichtes A vom xxx , GZ , wonach die Ehe zwischen der Bw und Ehegatte geschieden wird, wurde beim Finanzamt am 12. Jänner 2010 persönlich eingereicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2010 hat das Finanzamt die Berufung gegen den Aufhebungs- und den Sachbescheid als unbegründet abgewiesen. Eingangs der Begründung wurde darauf hingewiesen, in der Berufung vom 20.8.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 werde der Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt, da die Bw die Kinder alleine betreue.

Gemäß dem vorgelegten Scheidungsurteil (GZ) und laut Angaben in der Berufung vom 20.8.2009 sei die Bw mit Datum geschieden worden.

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister sei ihr Ex-Gatte (Ehegatte) mit 11.11.2008 aus der gemeinsamen Wohnung (Adresse) ausgezogen. Auf ihrer eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 habe die Bw bekannt gegeben, seit 7.8.2008 geschieden zu sein. Da trotz mehrmaliger Aufforderung nicht bekannt gegeben bzw. nachgewiesen worden sei, wann genau Herr Ehegatte aus der gemeinsamen Wohnung ausgezogen sei, werde vom Finanzamt aufgrund der vorliegenden Aktenlage angenommen, dass die Bw und ihr Ex-Gatte

im Jahr 2008 mehr als sechs Monate im gemeinsamen Haushalt „wohnhaft“ gewesen seien.
Der Alleinerzieherabsetzbetrag stehe ihr daher nicht zu.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag stehe ihr nicht zu, da ihr Ex-Gatte im Jahr 2008 Einkünfte von mehr als 6.000,00 € erzielt habe (vgl. Einkommensteuerbescheid 2008 vom xxxx).

Mit Schreiben vom 24. Februar 2010 hat der anwaltliche Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufhebungsbescheid gem. § 299 Abs. 1 BAO:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF 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 Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen darzustellen (Ritz, BAO³, § 299 Tz 40 mit weiteren Nachweisen, ÖStZ 2003, 240). Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes und seine Feststellung im Aufhebungsbescheid voraus.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat weiters die Gründe für die Ermessensübung darzulegen (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 52 f).

Auch wenn gem. § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist, liegen ebenso wie nach § 307 Abs. 1 BAO (hinsichtlich Wiederaufnahme- und Sachbescheid) rechtlich **zwei Bescheide** vor, die jeder für sich gesondert einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 45). Die Bestimmung folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 44; Berufungsentscheidungen des UFS, RV/0246-F/08, RV/0466-F/07 mit weiteren Verweisen; RV/3916-W/08). Dies kann auch daraus abgeleitet werden, dass das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen eine Aufhebung gemäß § 299 BAO und umgekehrt nicht ausschließt (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 41).

Die in § 299 Abs. 2 BAO angeordnete Verbindung von Aufhebungs- und Sachbescheid führt ebensowenig wie im Falle der Erlassung eines Wiederaufnahme- und Sachbescheides dazu, dass nur ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung vorliegt bzw., dass nach Belieben

die Begründung des Sachbescheides als Begründung für den Aufhebungsbescheid herangezogen werden kann oder umgekehrt.

Vielmehr sind an die Begründung des Aufhebungsbescheides gem. § 299 Abs. 1 BAO (verfahrensrechtlicher Bescheid) die selben strengen Anforderungen wie an die Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides zu stellen.

Im Berufungsverfahren dürfen überdies nur solche Aufhebungsgründe geprüft und anerkannt werden, die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführt bzw. geltend gemacht wurden (vgl. nochmals RV/0246-F/08, RV/0466-F/07). Ein (erstmaliges) Aufgreifen von Aufhebungsgründen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogen wurden, überschreitet - ebenso wie im Bereich der Wiederaufnahme - die durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. zur eingeschränkten Prüfungskompetenz hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe: Ritz, BAO³, § 289 Tz 65 und die dort angeführte Judikatur). Die Einschränkung der Prüfungskompetenz auf die im Aufhebungsbescheid angeführten Gründe findet ihre Begründung darin, dass im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden ist. Die fehlende Angabe des Aufhebungsgrundes in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes **nicht** „nachholbar“, zumal die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO – vgl. dazu Ritz, BAO³, § 307 Tz 3) ident ist.

Die Prüfung der Zulässigkeit der Aufhebung durch die Berufungsbehörde beschränkt sich daher auch für Aufhebungsbescheide darauf, ob das Finanzamt den Bescheid aus den von ihm angeführten Gründen gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufheben durfte.

Der Bescheid, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. März 2009 aufgehoben wurde, ist unbegründet geblieben. Das Finanzamt hat zwar in der Begründung zum Aufhebungsbescheid darauf verwiesen, die inhaltliche Rechtswidrigkeit ergebe sich aus der Begründung im Sachbescheid, hat aber im Sachbescheid das Vorliegen der Voraussetzungen für die Aufhebung (inhaltliche Rechtswidrigkeit) nicht dargestellt. Die Aufhebung wurde damit im Ergebnis lediglich mit dem wiedergegebenen Gesetzestext des § 299 Abs. 1 BAO begründet. Der bloße Hinweis in der Begründung des Aufhebungsbescheides, der Alleinverdienerabsetzbetrag sei bereits beim (Ehe)Partner berücksichtigt worden, vermag die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 27. März 2007 und damit die Aufhebung dieses Bescheides schon deshalb nicht zu begründen, zumal der

entscheidungsrelevante Sachverhalt, der nach Ansicht des Finanzamtes der Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei der Bw entgegenstehe bzw. zur Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages beim (nunmehr geschiedenen) Ehegatten geführt hat, nicht festgestellt wurde. Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch der Verweis auf den datumsmäßig bezeichneten Einkommensteuerbescheid 2008 des geschiedenen Ehegatten in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung die Aufhebung nicht begründen hätte können, zumal der Bescheidinhalt der Bw weder zur Kenntnis gebracht wurde noch (wegen des Steuergeheimnisses) gebracht werden kann.

Von einer Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Bescheides, die **im Zeitpunkt der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 27. März 2009** gegeben hätte sein müssen, kann unter den gegebenen Umständen nicht ausgegangen werden. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt - worauf eingangs verwiesen wurde - grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 13) und seine Feststellung im Aufhebungsbescheid voraus. Ein Verweis hinsichtlich der Aufhebungsgründe auf die Begründung des Sachbescheides ist zwar zulässig, allerdings muss diesfalls der für die Aufhebung maßgebliche (entscheidungsrelevante) Sachverhalt auch tatsächlich der Begründung des Sachbescheides entnommen werden können.

Das Finanzamt hätte daher bereits im Aufhebungsbescheid (Verfahrensbescheid) sachverhaltsbezogen zu begründen gehabt, worin seines Erachtens die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides (Unrichtigkeit des Bescheidspruches im Sinne einer mangelnden Übereinstimmung mit dem Gesetz) besteht. Da sich aber die Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung zum Aufhebungsbescheid im Ergebnis auf die Wiedergabe eines Gesetzeswortlautes und die Feststellung, der Alleinverdienerabsetzbetrag sei bereits beim (Ehe) Partner berücksichtigt worden, beschränken, ohne dass auf Basis entsprechender Sachverhaltsfeststellungen begründet worden wäre, dass und weshalb (nur) er die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt hätte, entbehrt der Aufhebungsbescheid jeglicher Begründung (vgl. zur fehlenden Begründung eines Aufhebungsbescheides auch die Berufungsentscheidungen des UFS, GZ RV/0663-I/06; GZ RV/0557-I/06, GZ RV/0557-I/06, RV/005-I/05, RV/0466-F/07).

Durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes werden lediglich Tatbestandsmerkmale angeführt, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Anwendbarkeit einer zitierten Gesetzesbestimmung ist (vgl. Berufungsentscheidung des UFS, RV/0246-F/08, vom 18.4.2008). Ein Sachverhalt wird durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes ebenso wenig festgestellt wie durch den bloßen (Anmerkung der Referentin: für die Bw nicht nachprüfbaren) Hinweis, der

Alleinverdienerabsetzbetrag sei beim (Anmerkung der Referentin: nunmehr geschiedenen) Ehegatten der Bw berücksichtigt worden.

Im Übrigen hat es das Finanzamt verabsäumt, zu begründen, weshalb seines Erachtens die steuerliche Auswirkung der (laut Finanzamt) inhaltlichen Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig sei. Auf andere ermessensrelevante Umstände wurde in der Begründung nicht eingegangen (vgl. zur Ermessensbegründung Ritz, BAO³, § 299 Tz 40, Tz 52 f).

Für die Referentin ist im Übrigen nicht nachvollziehbar, weshalb das Finanzamt zwar einen (nach der Aktenlage) Eingabefehler als Anlass für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 Abs. 1 BAO genommen hat, andererseits die Aufhebung nicht zu einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem von der Bw in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 gestellten Antrag auf Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages geführt hat. Eine solche Auseinandersetzung ist erstmals in der Berufungsvorentscheidung erfolgt. Im Hinblick auf das Vorbringen des anwaltlichen Vertreters der Bw, wonach bereits vor der Ehescheidung Haushaltstrennung bestanden habe, wird – ohne dass dies für die gegenständliche Berufungsentscheidung von Bedeutung wäre – auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 3.3.2009, RV/3916-W/08, und den dazu vom entscheidenden Referenten erstellten Rechtssatz hingewiesen, wonach gemeinsames Wohnen von Mann und Frau – wie dies vom Finanzamt bis 10.11.2008 auf Grund der ZMR-Abfrage angenommen wurde – nicht in jedem Fall der Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages entgegenstehen muss.

2. Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1. Juli 2009):

Mit der ersatzlosen Aufhebung (§ 289 Abs. 2 BAO) des Aufhebungsbescheides vom 1. Juli 2009 durch den Unabhängigen Finanzsenat tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO). Damit lebt der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. März 2009 wieder auf, während jener vom 1. Juli 2009 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 60 f).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. April 2010