



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 11. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 27. Oktober 2005 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO und über die Berufung vom 6. Dezember 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 (Bescheid vom 27. Oktober 2005) entschieden:

Die Berufung gegen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 wird Folge gegeben.

Die Berufungsvorentscheidung (Bescheid vom 18. November 2005) gegen die Einkommensteuer 2004 (Bescheid vom 27. Oktober 2005) wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 29. März 2005 bei seinem zuständigen Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 ein und beantragte in dieser unter anderem den Alleinverdienerabsetzbetrag. Gleichzeitig legte er der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein Schreiben (vom 23. März 2005) bei und führte darin aus, dass er von seiner rumänischen Gattin seit 24. September 2004 geschieden sei und er nicht

nachvollziehen könne, ob der Alleinverdienerabsetzbetrag bzw. der Freibetrag (Familienbeihilfe) für seinen Stiefsohn zustünde. Vor dem Bw. sei von seiner Exgattin vieles verheimlicht worden. So auch ihr Einkommen. Seine Exgattin arbeite bei der Fa. X. Ihr Arbeitsort sei das Hotel Y. Laut den dem Bw. vorliegenden Angaben sei seine Exgattin halbtags beschäftigt, jedoch arbeite sie viel länger, nämlich auch an Samstagen, Sonn- und Feiertagen.

Der Erklärung sowie dem Schreiben vom 23. März 2005 legte der Bw. eine Aufstellung über die vermeintliche Höhe der Arbeitsleistung seiner geschiedenen Ehegattin bei.

Im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 erkannte das Finanzamt dem Bw. zunächst mit Bescheid vom 2. Juni 2005 den Alleinverdienerabsetzbetrag zu. In weiterer Folge hob jedoch die Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 27. Oktober 2005 den Einkommensteuerbescheid (vom 2. Juni 2005) auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid. Die Aufhebung des ursprünglich erlassenen Einkommensteuerbescheides wurde damit begründet, dass sich dessen Spruch als nicht richtig erwiesen habe.

Mit Schreiben vom 11. November 2005 er hob der Bw. gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 das Rechtsmittel der Berufung und führte darin aus, dass er – wie im Übrigen auch aus dem Begleitschreiben zur Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung hervorgehe – über das Einkommen seiner geschiedenen Ehegattin keineswegs informiert gewesen sei und deshalb mit Erhalt des Steuerbescheides für 2004 mit Recht annehmen habe dürfen, dass dieser seine Richtigkeit gehabt habe. Er sei deshalb auch irritiert gewesen, einen neuerlichen Bescheid zu bekommen, der den vorangegangenen per Gesetz aufgehoben habe. Auf Grund des damaligen Schreibens habe der Bw. erwarten können, dass die rechtlichen Ansprüche aus dem Alleinverdienerabsetzbetrag sorgfältig bearbeitet und geprüft worden seien. Dies wäre der logische Weg gewesen. Man hätte in seinem speziellen Fall selbstverständlich einen vorläufigen Bescheid veranlassen oder wenigstens ein informatives Schreiben verfassen können.

Dem Berufungsschreiben legte der Bw. nochmals das Begleitschreiben vom 23. März 2005 bei.

Mit Berufungsvorentscheidung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 18. November 2005 wies das Finanzamt die Berufung vom 11. November 2005 gegen den Aufhebungsbescheid vom 27. Oktober 2005 als unbegründet ab. In Einzelnen führte das Finanzamt dazu aus, dass eine Überprüfung der Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages nicht im Zuge der Eingabe der Abgabenerklärung erfolge,

sondern erst in einem zweiten Arbeitsschritt, wo auf Grund von Kontrollmechanismen divergierende Angaben aufscheinen würden. Diese Vorgangsweise sei deshalb programmiert, um den Großteil der Abgabepflichtigen sofort in den steuerlichen Genuss des Absetzbetrages zu bringen, da nur ein minimaler Prozentsatz nach der Kontrolle einer Bescheidänderung bedürfe.

Mit Schreiben vom 11. November 2005 – beim Finanzamt eingereicht am 6. Dezember 2005 – brachte der Bw. Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2005 ein und begründetet diese im Wesentlichen gleich wie jene gegen den Bescheid über die Aufhebung der Einkommensteuer für das Jahr 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war im Jahr 2004 bis zu seiner Scheidung am 24. September 2004 mit seiner nunmehr geschiedenen Ehegattin verheiratet und beantragte unter Hinweis, die genaue Höhe des Einkommens seiner geschiedenen Ehegatten im Jahr 2004 nicht zu kennen, im Zuge der Antragstellung auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 den Alleinverdienerabsetzbetrag. Dieser wurde zunächst gewährt. In weiterer Folge wurde jedoch der seitens des Finanzamtes erlassene Einkommensteuerbescheid 2004 aufgehoben (Bescheid vom 27. Oktober 2005). Dagegen erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung. Gleichzeitig mit der Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2004 erging ein neuer Sachbescheid. In weiterer Folge erließ das Finanzamt hinsichtlich der Einkommensteuer das Jahr 2004 betreffend eine Berufungsvorentscheidung, ohne dass der Bw. jedoch dagegen ein Rechtsmittel eingebracht hatte. Mit Schreiben vom 11. November 2005 (beim Finanzamt eingelangt am 6. Dezember 2005) berief der Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung.

Die Einkünfte der geschiedenen Ehegattin des Bw. betrugen im Jahr 2004 laut deren Einkommensteuerbescheid vom 30. Mai 2006 mehr als € 6.000,00.

Die geschiedene Ehegattin bezog im Jahr 2004 für ein Kind Familienbeihilfe.

Gemäß § 299 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. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden und tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1 leg. cit.) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1 leg. cit.) befunden hat.

Wie sich aus der gesetzlichen Bestimmung des § 299 BAO ergibt, liegt durch deren Wortlaut „Die Abgabenbehörde erster Instanz kann“ die Aufhebung eines Bescheides im Ermessen des Finanzamtes, wobei dieses Ermessen nur dann ausgeübt werden darf, wenn sich der aufzuhebende Bescheid als nicht richtig erweist. Bei einer gesetzeskonformen Anwendung des § 299 BAO ist somit in einem ersten Schritt zunächst zu überprüfen, ob sich der aufzuhebende Bescheid als nicht richtig erweist und erst in einem zweiten Schritt festzustellen, ob das Finanzamt bei der Aufhebung des Bescheides sein durch § 299 BAO normiertes Ermessen nicht überschritten hat.

Der Inhalt eines Bescheides ist „nicht richtig“, wenn dessen Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Bestimmung. Ausdrücklich sind sie in den betreffenden gesetzlichen Bestimmungen nur ausnahmsweise genannt (z.B. in § 9 Abs. 2 GebG). In der Regel sind sie – wie auch im § 299 BAO – lediglich aus dem Zweck der jeweiligen Norm erschließbar. So dient § 299 BAO insbesondere dem Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wobei diesem Grundsatz zentrale Bedeutung bei der Ermessensübung zukommt. Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt für den Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsicherheit zu. Dabei wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. etwa VwGH 26.11.2002, 98/15/0204).

Neben den sich aus den jeweiligen Vorschriften ergebenden primären Zweck der Gesetzesbestimmung sind bei Ermessensübungen auch die in § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien wie Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu beachten. Sie gelten grundsätzlich und subsidiär.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgabe.

Wenn der Bw. nun vermeint, es stünde ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag gerade deshalb zu, da sich der Fehler für das nachträgliche Aberkennen des Alleinverdienerabsetzbetrages in Folge der Aufhebung des ursprünglich erlassenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 nicht im Bereich des Bw. befunden habe und er sein der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beigelegte Schreiben so formuliert habe, dass die Frage des Alleinverdienerabsetzbetrages durch das Finanzamt zu entscheiden war, so kann dem nicht gefolgt werden und zwar aus folgenden Gründen:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 1. bis 3. Teilstrich EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 57/2004 (StReformG 2005), steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu.

Dieser beträgt jährlich

- ohne Kind € 364,00,
- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) € 494,00,
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1 leg. cit.) € 669,00.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 2. und 5. Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 57/2004 (StReformG 2005) ist Alleinverdiener auch ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 leg. cit.) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 leg. cit.) Einkünfte von höchstens € 6.000,00 jährlich, sonst Einkünfte von höchstens € 2.200,00 jährlich erzielt.

Maßgeblich für die Ermittlung des Grenzbetrages für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist der Gesamtbetrag der Einkünfte, wobei bei dessen Ermittlung immer von Jahreseinkünften auszugehen ist. Daher sind bei Verehelichung, Scheidung oder Tod des (Ehe)Partners für die Ermittlung des Grenzbetrages immer dessen Gesamteinkünfte maßgeblich. Auch dann, wenn etwa die Verehelichung im Laufe eines Kalenderjahres erfolgt, sind die Einkünfte des (Ehe)Partners sowohl aus der Zeit vor wie auch nach der Verehelichung in die Ermittlung des Grenzbetrages einzubeziehen. Analog dazu sind auch bei einer Scheidung für die Ermittlung der Höhe des Grenzbetrages die vom (Ehe)Partner nach dessen Scheidung bezogenen Einkünfte in diesen einzubeziehen.

Wie sich aus gegenständlichem Fall ergibt und der Bw. im Übrigen auch selbst im Begleitschreiben zu seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung angab, ließ sich der Bw.

von seiner Ehegattin am 24. September 2004 scheiden. Der Bw. war somit im Jahr 2004 zwar mehr als sechs Monate verheiratet, allerdings bezog seine geschiedene Ehegattin unter Berücksichtigung obiger Ausführungen in Bezug auf die Ermittlung des in § 33 EStG 1988 zitierten Grenzbetrages laut Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 höhere Einkünfte als € 6.000,00. Für den vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies nun, dass sich der ursprünglich erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 2. Juni 2005, mit welchem dem Bw. zunächst der Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt wurde, nachträglich als nicht richtig erwiesen hat.

Wie bereits ausgeführt, liegt die Maßnahme der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO bei sich als nachträglich nicht richtig erweisenden Bescheiden im Ermessen der Abgabenbehörde.

Wenn der Bw. nun im vorliegenden Fall in der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 vorbringt, dass Finanzamt hätte bereits auf Grund seines der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beiliegenden Schreibens vor Durchführung dieser die rechtlichen Ansprüche des Bw. auf den Alleinverdienerabsetzbetrag überprüfen müssen, so ist dem grundsätzlich zuzustimmen und in der Vorgangsweise des Finanzamtes, nämlich den Absetzbetrag zunächst ohne weitere Überprüfung der rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren, ein gewisses Maß an Verschulden zu erblicken. Gerade in einem solchen Fall wie dem vorliegenden, wo der Bw. bereits bei Einreichung seiner Erklärung darauf hingewiesen hat, dass er auf Grund seiner ganz persönlichen Situation nicht genau sagen könne, ob ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe, wäre es an der Abgabenbehörde erster Instanz gelegen gewesen, vorweg den Fall einer eingehenden Prüfung zu unterziehen. Für die Bescheidaufhebung ist es jedoch grundsätzlich bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides auf ein Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen ist. Der Argumentation des Bw., die Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides durch das Finanzamt stelle ein Unbilligkeit dar, welche die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht rechtfertige, ist entgegenzuhalten, dass der Bw. bereits auf Grund der Angaben in seinem Begleitschreiben zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung sehr wohl davon ausgehen konnte, dass die Einkünfte seiner geschiedenen Ehegattin im Jahr 2004 mehr als € 6.000,00 erreichen würden und er folglich annehmen konnte, dass ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe. Wie der Bw. in seinem diesbezüglichen Schreiben selbst angab, sei das Entgelt für seine halbtags beschäftigte geschiedene Ehegattin mit ca. € 500,00 monatlich angesetzt gewesen, allerdings habe sie viel länger gearbeitet und das auch noch an Samstagen, Sonn- und Feiertagen. Konkrete Ausführungen, warum der Bw. im vorliegenden Sachverhalt darauf vertrauen hätte dürfen, dass ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehen würde, brachte der Bw. allerdings keine vor und lassen sich solche aus der Aktenlage auch nicht entnehmen.

Zudem mangelt es gegenständlicher Berufung auch an entsprechenden Angaben, welche Dispositionen der Bw. im Vertrauen auf den zunächst zuerkannten Absetzbetrag gesetzt hat und weshalb ihm nunmehr dessen Rückzahlung unzumutbar sein sollte.

Wie bereits oben ausgeführt kommt bei Ermessensentscheidungen des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Zudem handelt es sich angesichts der Höhe des vom Finanzamt zurückgeforderten ursprünglich zu Unrecht zuerkannten Alleinverdienerabsetzbetrages von € 494,00 nicht um eine bloß geringfügige Rechtswidrigkeit.

Im Lichte dieser Überlegungen ist daher davon auszugehen, dass es im vorliegenden Berufungsfall bei der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 im Rahmen des § 299 BAO zu keiner Ermessensüberschreitung der Abgabenbehörde erster Instanz gekommen ist und demzufolge die Aufhebung des Bescheides zu Recht erfolgte.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 war daher als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 (Bescheid vom 27. Oktober 2005) ist Folgendes zu bemerken:

§ 276 BAO bestimmt: Ist die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Unabdingbare Voraussetzung für die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ist somit das Vorliegen einer Berufung. Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, darf auch eine diesbezügliche Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz nicht erlassen werden.

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2004 (vom 2. Juni 2005), in welchem dem Bw. zunächst zu Unrecht der Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt wurde, mit Bescheid vom 27. Oktober 2005 aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid vom 27. Oktober 2005) erlassen. Ohne dass der Bw. gegen diesen letztgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung ergriffen hatte, erließ das Finanzamt am 18. November 2005 eine Berufungsvorentscheidung. Dagegen brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein.

Für den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies nun, dass die Berufungsvorentscheidung ohne eine zuvor durch den Bw. eingebrachte Berufung nicht ergehen hätte dürfen und sich insofern der Bescheid vom 18. November 2005, mit welchem die Berufungsvorentscheidung ausgesprochen wurde, als rechtswidrig erweist und in Folge dessen ersatzlos aufzuheben war.

Der Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung war daher statt zu geben.

Wien, am 21. November 2007