

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter **Ri** über die Beschwerden der **Bf.**, vertreten durch **Vertreter**, vom 29. April 2012 gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 27. März 2012, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2008 nach § 299 BAO sowie Einkommensteuer für 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und brachte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung dieses Jahres am 30. November 2011 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und machte in dieser u. a. den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend.

Das Finanzamt erließ am 2. Dezember 2011 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 gemäß der Erklärung der Bf.

In der Folge hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2008 mit Bescheid vom 27. März 2012 gemäß § 299 BAO auf und führte in dessen Begründung wörtlich aus wie folgt:

"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.

Gemäß § 299 Abs 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Bescheid 2008 vom 02.12.2011, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich."

Ebenfalls mit 27. März 2012 erließ das Finanzamt einen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2008 in dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zum Ansatz gebrachte wurde und führte in dessen Begründung wörtlich aus wie folgt:

"Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte Ihres (Ehe)partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200 Euro sind."

Angemerkt wird, dass der den Ehegatten der Bf. betreffende Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 am 3. September 2009 erlassen wurde und dass in diesem der Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von Euro 28.420,39 festgesetzt wurde. Dieser Bescheid wurde nicht bekämpft und erwuchs somit in Rechtskraft.

In der gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 299 vom 27. März 2012 mit Schreiben vom 29. April 2012, eingelangt beim Finanzamt am 2. Mai 2012, rechtzeitig erhobenen Berufung brachte die Bf. vor, dass die Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO gemäß den Richtlinien zur Aufhebung nach § 299 BAO die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraussetze. Die Aufhebung setze weiters die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reiche nicht aus.

Dem § 93 Abs 3 lit a BAO zufolge seien von Amts wegen ergehende Aufhebungsbescheide stets zu begründen. Die Begründung habe vor allem das Vorliegen der Aufhebungsvoraussetzungen (insbesondere die Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes) und die für die Ermessensübung relevanten Umstände des Einzelfalles darzulegen.

Aus der Begründung des gegenständlichen Aufhebungsbescheides gehe nicht hervor, aufgrund welcher Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheid 2008 aufgehoben worden sei.

Laut UFS (vgl. UFS RV/0231-G/06) habe die Begründung des Aufhebungsbescheides nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003, 240). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssten in der Bescheidebegründung von Aufhebungsbescheiden die Aufhebungsgründe enthalten sein (vgl. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105).

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hätten Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde, erlassen werden würden. Erst die Begründung mache den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidebegründung sei daher für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 10). Die Begründung habe

außerdem die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Da diese Vorgaben im gegenständlichen Fall nicht befolgt worden seien, sei der Aufhebungsbescheid mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet.

Damit sei das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht erfüllt, sei doch in der Begründung keinerlei sachliches Vorbringen des Finanzamtes zu finden. Aus der vorliegenden Begründung könne sohin nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Aufhebung verwirklicht worden seien und welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung berechtigt hätten.

Wenn aber der als Aufhebungsgrund herangezogene Sachverhalt im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides nicht festgestellt werde, sei auch nicht überprüfbar, ob der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungstatbestand die Bescheidaufhebung rechtfertige, oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig erfolgt sei.

Die im Sachbescheid gegebene Begründung könne keinesfalls als ausreichend angesehen werden, um den Begründungsmangel zu sanieren, da es für die Bf. auch nicht nachvollziehbar sei, worin die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides bestanden habe. Es sei keine konkrete Darlegung des die Aufhebung begründenden Sachverhalts und somit keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO erfolgt (siehe auch Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27., gemeint wohl 29. März 2012).

Weiters könne die Aufhebung gemäß § 299 BAO erst dann erfolgen, wenn der für die Erlassung des "Ersatzbescheides" entscheidungserhebliche Sachverhalt geklärt sei (somit etwa erst nach Durchführung erforderlicher Ermittlungen und nach Wahrung des Parteiengehörs), eben nicht — wie erwähnt — durch die bloße Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit. Auch die Rechtswidrigkeit (als wichtigstes und einziges Kriterium für eine Aufhebung) des aufgehobenen Bescheides sei im gegenständlichen Fall nicht sicher geklärt worden (siehe Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27., gemeint wohl 29. März 2012).

In der mit gesondertem Schriftsatz vom 29. April 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. März 2012, eingelangt beim Finanzamt am 2. Mai 2012, rechtzeitig erhobenen Berufung brachte die Bf. vor, dass in diesem der Alleinverdienerabsetzbetrag für 2008 nicht berücksichtigt werden habe können, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners der Bf. höher als der maßgebliche Grenzbetrag von Euro 2.200 gewesen seien.

Gemäß § 33 EStG (idF 2008) sei Alleinverdiener ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sei und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebe. Voraussetzung sei, daß der (Ehe)Partner bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erziele.

Als Kinder im Sinne des EStG würden Kinder gelten, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 3 zustehe. Dieser stehe jenen Steuerpflichtigen zu, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt werde.

Da die Voraussetzungen für den Bezug von Familienbeihilfe iSd FLAG (idF 2008) im Jahr 2008 während mehr als 6 Monaten zweifelsfrei gegeben gewesen seien - die Tochter der Bf. studiere Rechtswissenschaften an der Universität Wien und habe im Februar 2008 den ersten Abschnitt beendet, das Einkommen des Ehepartners der Bf. habe unter der relevanten Grenze gelegen — seien im Jahr 2008 alle Voraussetzungen für die Berücksichtigung des AVAB gegeben gewesen.

Dadurch komme bei der Bf. auch die erhöhte Grenze bei den Topf-Sonderausgaben zur Anwendung, weshalb die von der Bf. beantragten Sonderausgaben zur Gänze Berücksichtigung finden sollten.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 5. September 2012 teilte das Finanzamt der Bf. mit, dass Voraussetzung für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages gemäß § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 sei, dass der Ehepartner Einkünfte von höchstens Euro 6.000,00 jährlich erziele. Es sei daher von Einkünften, nicht vom Einkommen auszugehen. Die Bf. werde daher ersucht, darzulegen, wie sie die Einkünfte ihres Gatten ermittelt habe.

Hingewiesen werde in diesem Zusammenhang noch, dass das Finanzamt in der Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides von einem Grenzbetrag von Euro 2.200,00 ausgegangen sei, da diese in ihrer elektronisch eingebrachten Erklärung beim Punkt *"Anzahl der Kinder für die ich oder meine Partnerin/mein Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe/hat"* keine Eintragung vorgenommen hätte.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der steuerliche Vertreter der Bf. mit Schreiben vom 17. Oktober 2012 bekannt, dass deren Ehegatte im Jahre 2008 keine Einkünfte erzielt habe. Im Jahre 2007 sei ein Konkursverfahren eröffnet worden, dieses sei im Jahre 2008 anhängig gewesen. Der Konkurs sei mit Beschluss vom 8. Oktober 2008, mit dem der Zahlungsplan gerichtlich bestätigt worden sei, aufgehoben worden. Einkommensteuerbescheid liege keiner vor. Diesem Schreiben wurde die Kopie der Mitteilung über die Aufhebung des den Ehegatten der Bf. betreffenden Konkurses vom 17. November 2008 beigelegt.

Mit Vorlagebericht vom 6. November 2012 wurden die Berufungen gemäß § 279 Abs 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 offenen Berufungen (beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind. Demnach war über die gegenständlichen Berufungen als Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht abzusprechen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 27. März 2012:

Gem. § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung steht einem Alleinverdiener zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- ohne Kind 364 Euro,
- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinverdiener ist 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 (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000,00 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200,00 Euro jährlich erzielt.

Im vorliegenden Fall steht auf Grund des Umstandes, dass der Gesamtbetrag der vom Ehegatten der Bf. im Jahre 2008 erzielten Einkünfte mit Bescheid vom 3. September 2009 in Höhe von Euro 28.420,39 festgestellt wurden sowie auf Grund des Umstandes, dass dieser Bescheid in Rechtskraft erwuchs, fest, dass der Ehepartner der Bf. im Jahre 2008 Einkünfte von über Euro 6.000,00 bezogen hat und somit die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages an die Bf. der im vorigen Absatz angeführten gesetzlichen Regelung - auf die bezug habenden nachstehenden, den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. März 2012 betreffenden, Ausführungen wird verwiesen - widersprach.

Wenn das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 2. Dezember 2011 den Alleinverdienerabsetzbetrag dennoch berücksichtigte, ist der Spruch dieses Bescheides hinsichtlich des errechneten Einkommens (Bemessungsgrundlage) und der Höhe der festgesetzten Einkommensteuer offensichtlich nicht richtig.

§ 299 Abs 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt."

Gemäß § 323 Abs 37 BAO tritt § 299 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid nicht richtig ist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO ist nicht ausschlaggebend, weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt - etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes oder bei Übersehen von Grundlagenbescheiden. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Rechtswidrigkeit muss auch nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt allerdings die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 299, Tz 9-13).

Die Aufhebung eines Bescheides setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, da zugleich mit der Aufhebung die neue Sachentscheidung zu ergehen hat. Diese ist dann gegeben, wenn der entscheidungswesentliche Sachverhalt bekannt ist und keine weitere Klärung erfordert. Diese Voraussetzung war im vorliegenden Fall bei Erlassung des beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheides jedenfalls gegeben, da der Abgabenbehörde bei dieser der den Ehegatten der Bf. betreffende, rechtskräftige, Einkommensteuerbescheid 2008 vorlag.

Hinsichtlich der Ermessensübung wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im gegenständlichen Aufhebungsbescheid verwiesen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, reicht es zur Begründung eines Bescheides aus, wenn auf die eines anderen hingewiesen wird (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 28. November 1991, 89/16/0023). Ein entsprechender Verweis auf die im Sachbescheid für das Jahr 2008 gemachten Ausführungen lag gegenständlich vor. Somit sind die hierin wiedergegebenen Umstände dem in Rede stehenden Aufhebungsbescheid zuzurechnen. Dieser enthält Begründungsausführungen, auf Grund welcher Umstände und Tatbestandselemente das Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO für gegeben erachtete. Daher kann dieser einer Überprüfung unterzogen werden, ob ein allfällig von der Abgabenbehörde herangezogener Aufhebungstatbestand bzw. ein die Aufhebung rechtfertigender Sachverhalt im konkreten Fall die Aufhebung nach § 299 BAO rechtfertigte oder ob die Bescheidaufhebung rechtswidrig vorgenommen wurde.

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen erließ das Finanzamt den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 27. März 2012 zu Recht.

Nach dem oben Gesagten geht das gesamte Beschwerdevorbringen, soweit es den gegenständlichen Aufhebungsbescheid betrifft, ins Leere.

2.) Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. März 2012:

W. o. ausgeführt, betrug der Gesamtbetrag der vom Ehegatten der Bf. im Jahre 2008 erzielten Einkünfte laut den diesen betreffenden Einkommensteuerbescheid vom 3. September 2009 Euro 28.420,39. Dieser Bescheid erwuchs mangels Anfechtung (mit Berufung, nunmehr Beschwerde) durch den Gatten der Bf. in Rechtskraft. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte durch Einkommensteuerbescheid rechtskräftig festgestellt, entfaltet dies Bindungswirkung im Veranlagungsverfahren des anderen (Ehe)Partners (siehe UFS 13.209, RV/3564-W/08). Somit ist der im ersten Satz dieses Absatzes erwähnte Einkommensteuerbescheid vom BFG für die Beurteilung der Frage, ob vom Ehegatten der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Einkünfte in den Grenzbetrag bzw. die Grenzbeträge der obzitierten Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 übersteigender Höhe erzielt wurden, heranzuziehen.

Die vom Ehegatten der Bf. im Jahre 2008 erzielten Einkünfte wurden in Höhe von Euro 29.420,39 veranlagt und überschritten somit die beiden in § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 genannten Grenzbeträge. Damit lagen bei der Bf. die Voraussetzungen zur Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum 2008 nicht vor.

Soweit die Bf. in der Berufung, nunmehr Beschwerde, einwendet, dass das Einkommen ihres Ehepartners unter der relevanten Grenze gelegen sei, bzw. soweit in der Beantwortung vom 23. Oktober 2012 des Ersuchens um Ergänzung vom 5. September 2012 vorgebracht wurde, dass der Ehegatte der Bf. im Jahre 2008 keine Einkünfte erzielt habe, da im Jahre 2007 ein Konkursverfahren, das im Jahre 2008 anhängig gewesen sei, eröffnet worden sei, ist darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.9.2000, 97/14/0033 aussprach, dass die Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 bei der Normierung der für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgeblichen Grenze ausdrücklich auf die "Einkünfte" des (Ehe)Partners abstelle und sich demnach aus systematischer Sicht auf die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 - 4 EStG 1988, somit auch auf jene Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, die die Frage der Einkunftsermittlung behandeln würden, beziehe.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z. 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich - um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht. Da dieser, w. o. ausgeführt, der Bf. nicht zusteht, kann entgegen den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung, nunmehr Beschwerde, die erhöhte Grenze bei den Topf-Sonderausgaben nicht zur Anwendung kommen.

In Ansehung der obigen Ausführungen war der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. März 2012 der Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Die Revision ist im gegenständlichen Verfahren nicht zulässig, da die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet sind. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Wien, am 16. August 2016