



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN, Ort, Straße, vom 29. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 5. März 2007 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 10. November 2006 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin war im Jahr 2005 ganzjährig mit ZN verheiratet und bezog als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ansprüche auf Familienbeihilfe und auf Kinderabsetzbeträge für die ehelichen Kinder bestanden in diesem Jahr aktenkundig nicht mehr.

Am 1. November 2006 reichte die Berufungswerberin beim Finanzamt elektronisch ihre Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2005 ein und machte darin ua. auch den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend. Am 10. November 2006 wurde für diese der Einkommensteuerbescheid für 2005 mit einer Abgabennachforderung gegenüber der unterjährig einbehaltenden Lohnsteuer von 558,26 € erlassen und dabei der Alleinverdienerabsetzbetrag antragsgemäß im gesetzlichen Ausmaß mit 364,00 € berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 5. März 2007 hob das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid von Amts wegen gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) auf und erließ für die Berufungs-

werberin mit selbem Datum einen neuen Sachbescheid für Einkommensteuer 2005 ohne Ansatz des Alleinverdienerabsetzbetrages, was zu einer zusätzlichen Einkommensteuernachforderung für 2005 von 408,88 € führte. Als Begründung zum Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) zitierte das Finanzamt vorerst den Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO und führte ergänzend dazu sodann noch an, dass der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 10. November 2006 wegen nicht bloß geringfügiger inhaltlicher Rechtswidrigkeit von Amts wegen aufzuheben gewesen wäre. Dem neuen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 5. März 2007 wurde folgende Begründung beigegeben: „Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können gemäß § 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 höchstens im Ausmaß von 100,00 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte Ihres (Ehe)Partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200,00 € sind.“

Aus dem Steuerakt des Ehegatten der Berufungswerberin (nachfolgend abgekürzt: Ehegatte) ergibt sich in diesem Zusammenhang Folgendes: Der Ehegatte erzielt seit einigen Jahren betriebliche Einkünfte. Am 28. September 2006 erging für diesen der Einkommensteuerbescheid für 2005, in dem aktenkundig Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 2.788,59 €, ein Gesamtbetrag der Einkünfte in derselben Höhe und nach Abzug von Sonderausgaben iHv. 60,00 € ein Jahreseinkommen von 2.728,59 € zum Ansatz gelangten.

Am 22. März 2007, also unmittelbar nach Behebung des Einkommensteuerbescheides für 2005 bei der Berufungswerberin, beantragte der Ehegatte beim Finanzamt, seinen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 28. September 2006 gemäß § 299 BAO aufzuheben, weil er seinen Anlaufverlust aus dem Jahr 2003 iHv. 811,75 € bisher nicht geltend gemacht habe, und diesen Verlust sodann im neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheid für 2005 zu berücksichtigen.

Mit Bescheiden je vom 27. März 2007 wurde diesen Begehren Rechnung getragen, und im neuen Sachbescheid für Einkommensteuer 2005 vom 27. März 2007 vorbezifferter Anlaufverlust des Jahres 2003 als Verlustabzug bei der Einkommensermittlung als Sonderausgabe berücksichtigt. Aufgrund dieser Änderung der Bemessungsgrundlagen gelangten im Einkommensteuerfestsetzungsbescheid des Ehegatten für 2005 vom 27. März 2007 für diesen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ein Gesamtbetrag der Einkünfte so wie bisher je iHv. 2.788,59 € zum Ansatz, das Einkommen für das Jahr 2005 reduzierte sich aufgrund des Verlustabzuges jedoch auf 1.916,84 €.

Am 29. März 2007 ging beim Finanzamt folgende elektronische Eingabe der Berufungswerberin ein:

**„ANSUCHEN um Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005**

Bei seiner Steuererklärung für 2005 hat mein Mann ZN die Anlaufverluste aus seiner

selbständigen Tätigkeit in der Höhe von 811,75 € im Jahr 2003 nicht geltend gemacht und um Berichtigung seines Steuerbescheides angesucht. Diesem Ansuchen wurde stattgegeben. Dadurch reduziert sich sein Gewinn für 2005 von 2.788,59 € auf 1.976,84 €. Ich ersuche daher um Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005 und um entsprechende Aufhebung Ihres Bescheids vom 5. März 2007 bezüglich der Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2005.“

Das Finanzamt wertete dieses Anbringen als Berufung gegen „den Bescheid vom 5. März 2007“ und wies diese mit am 5. April 2007 zugestellter Berufungsvorentscheidung vom 3. April 2007 unter folgender Begründung als unbegründet ab: „Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte Ihres (Ehe)Partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200,00 € sind. Für die Ermittlung des Grenzbetrages ist der Gesamtbetrag der Einkünfte (siehe Einkommensteuerbescheid Ihres Gatten) maßgeblich! Der Verlustabzug in Höhe von 811,75 € wird daher bei der Ermittlung des Grenzbetrages nicht berücksichtigt.“

Mit Schreiben vom 3. Mai 2007, beim Finanzamt elektronisch eingebracht am 4. des Monats, erstattete bzw. stellte die Berufungswerberin dagegen folgendes Vorbringen und Begehren:

**„ANTRAG auf Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005, St.Nr.**

**498/2108**

Ich ersuche um Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005, da mein Mann ein faktisch verfügbares Einkommen von 1.976,84 € hatte. Schon die Alleinverdienerzuverdienstgrenze von 2.200,00 € pro Jahr ist umgerechnet auf das Monat mit 183,00 € meilenweit vom Existenzminimum entfernt. Und auch vom steuerpflichtigen Einkommen von 2.788,59 €, das wären monatlich 232,00 € oder täglich 7,64 €, kann sich heutzutage kein Mensch selbst erhalten. Da ich für die Verluste meines Mannes aufkommen muss, finde ich, dass mir der Alleinverdienerfreibetrag sehr wohl zusteht, auch wenn die derzeitigen steuerlichen Bestimmungen das nicht zulassen sollten. Dass die Abdeckung der Vorjahresverluste nicht gewinnmindernd wirken sollen wie bei Kapitalgesellschaften, sondern als Sonderausgaben betrachtet werden, kann ich nicht verstehen. Ich ersuche daher die Berufungsvorentscheidung vom 3. April 2007 zu korrigieren, und um Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005. Sollte das aus steuerlichen Gründen nicht möglich sein, ersuche ich um ausnahmsweise Nachsicht und Verzicht auf die Bezahlung des Steuernachtrages.“

In Reaktion auf diese vom Finanzamt als Berufungsvorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gewertete Parteieingabe erging im erinstanzlichen Berufungsverfahren am 22. Mai 2007 an die Rechtsmittelwerberin noch ein Vorhalt, worin dieser mitgeteilt wurde, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nur zustehe, wenn der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) Einkünfte von höchstens 6.000,00

€ jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200,00 € jährlich erziele. Da aus dem Einkommensteuerbescheid des Ehegatten hervor gehe, dass dieser im Jahr 2005 Einkünfte von 2.788,59 € gehabt habe, dessen Einkommen von 1.916,84 € außer Betracht zu bleiben habe, und gegenständliche Berufung damit auch von der Abgabenbehörde zweiter Instanz als unbegründet abzuweisen sein werde, werde um Rechtsmittelzurücknahme oder Zustimmung zur Erlassung einer zweiten abweisenden Berufungsvorentscheidung ersucht.

Am 8. Juni 2007 wurde der Amtsvertreterin des Finanzamtes dazu fernmündlich mitgeteilt, dass an einer Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz festgehalten werde.

Mit gleich datiertem Berichtschreiben wurde daher der Berufungsakt antragsgemäß dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid der Einschreiterin für 2005 vom 10. November 2006 mit Bescheid vom 5. März 2007 von Amts wegen auf Grundlage des § 299 BAO aufgehoben und für diese gleichzeitig einen diesen aufgehobenen Steuerbescheid ersetzenenden neuen Einkommensteuerbescheid für 2005 erlassen. Begründet wurden diese amtswegig veranlassten Maßnahmen sinngemäß damit, dass der Ehegatte im Jahr 2005 steuerpflichtige Einkünfte über dem gegenständlich zur Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgeblichen Grenzbetrag von 2.200,00 € gehabt hätte, der Alleinverdienerabsetzbetrag bei der bisherigen Einkommensteuerermittlung der Einschreiterin für 2005 daher zu Unrecht berücksichtigt worden, und der betroffene Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 10. November 2006 deshalb wegen inhaltlicher und im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen auch nicht unbedeutsamer Rechtswidrigkeit unter gleichzeitiger Erlassung eines neuen Sachbescheides ohne Ansatz des Alleinverdienerabsetzbetrages aufzuheben gewesen wäre.

Als Reaktion auf diese amtswegigen Maßnahmen ging beim Finanzamt am 29. März 2007 auf elektronischem Weg ein Schreiben der Berufungswerberin ein, das mit „ANSUCHEN um Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005“ betitelt ist, „die Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005 und Aufhebung des Bescheids vom 5. März 2007 bezüglich der Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2005“ zum Begehrten hat, und sinngemäß damit begründet ist, dass nach Ergehen des eigenen Aufhebungs- und neuen Einkommensteuerbescheides für 2005 vom 5. März 2007 zwischenzeitig aufgrund entsprechender Antragstellung des Ehegatten am 27. März 2007 auch dessen ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28. September 2006 gemäß § 299 BAO aufgehoben und

durch einen gleich datierten neuen Sachbescheid ersetzt, und darin nunmehr der Gewinn des Ehegatten für 2005 aufgrund erstmaliger Berücksichtigung des Verlustabzuges iHv. 811,75 € von 2.788,59 € auf 1.976,84 €, also unter die für die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgebliche Zuverdienstgrenze von 2.200,00 €, verringert worden wäre.

Bei dieser Parteieingabe vom 29. März 2007 handelt es sich zweifellos um ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd. § 85 Abs. 1 BAO. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung kommt es bei Beurteilung solcher Anbringen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, also das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes, an (VwGH v. 27.1.2005, 2004/16/0101; VwGH v. 28.1.2003, 2001/14/0229). Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist dabei regelmäßig das - auch der Auslegung zugängliche - Erklärte, und nicht das Gewollte (VwGH v. 26.6.2003, 2002/16/0286-0289; VwGH v. 16.7.1996, 95/14/0148).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist das Finanzamt aufgrund des Vorbringens und Begehrens im Schreiben vom 29. März 2007 sowie dessen zeitlichem Zusammenhang mit den im Einkommensteuerverfahren der Einschreiterin unmittelbar davor am 5. März 2007 für das Jahr 2005 erlassenen Bescheiden zutreffend davon ausgegangen, dass diese Parteieingabe trotz Bezeichnung als „ANSUCHEN um Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005“ und nicht expliziter Benennung als solche inhaltlich eine Berufung (§ 243 BAO) darstellt, und diese Berufung im Hinblick auf die Bescheiderlassungen vom 5. März 2007 auch rechtzeitig iSd. § 245 Abs. 1 BAO eingebbracht wurde.

Nun sind am 5. März 2007 aber zwei Bescheide (Aufhebungsbescheid nach § 299 Abs. 1 BAO bzw. neuer Sachbescheid für Einkommensteuer 2005) für die Berufungswerberin ergangen, von denen jeder einer Berufung zugänglich war bzw. im Falle der Nichtanfechtung auch der Rechtskraft teilhaftig werden konnte. Damit erhebt sich die weitere Frage, was tatsächlich Anfechtungsgegenstand der Berufung vom 29. März 2007 ist.

Geht man rechtsprechungskonform (VwGH v. 28.1.2003, 2001/14/0229; VwGH v. 26.6.1995, 92/18/0199) nicht von der intendierten Parteiabsicht, sondern vom objektiven Erklärungswert der Parteieingabe vom 29. März 2007 aus, so lässt das darin gestellte (Rechtsmittel)Begehren um „Aufhebung des Bescheids vom 5. März 2007 bezüglich der Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2005“ im Zusammenhalt mit dem Vorbringen um Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrages 2005 (richtig: Alleinverdienerabsetzbetrag) nach Ansicht der Berufungsbehörde nur die Deutung zu, dass damit ausschließlich gegen den auf Grundlage des § 299 Abs. 1 BAO ergangenen amtswegigen Aufhebungsbescheid vom 5. März 2007 und zwar deshalb Berufung erhoben wurde, weil es diesem Aufhebungsbescheid angesichts des zwischenzeitig beim Ehegatten ergangenen Einkommensteuerbescheides 2005 vom 27. März

2007 und der darin geändert zum Ansatz gekommenen Bescheidgrundlagen nunmehr nach Parteiansicht am gesetzlichen Erfordernis (§ 299 Abs. 1 BAO) einer dem damit aufgehobenen Einkommensteuerbescheid vom 10. November 2006 anhaftenden inhaltlichen Rechtswidrigkeit fehle. Da der Erklärungsgehalt im konkreten Schriftsatz eine andere Deutung, insbesondere die, dass damit gesondert auch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 5. März 2007 berufen worden wäre, nicht zulässt, ist im Rahmen dieser Entscheidung auch nur über die Berufung gegen den tatsächlich bekämpften Aufhebungsbescheid (§ 299 Abs. 1 BAO) vom 5. März 2007 abzusprechen.

Für den Einkommensteuerfestsetzungsbescheid für 2005 vom 27. März 2007 kommt aus vorgenannten Gründen eine Rechtmäßigkeitsprüfung anlässlich dieser Berufungsentscheidung nicht in Betracht, dieser Bescheid ist mangels gesonderter Anfechtung vielmehr mit fruchtlosem Ablauf der dagegen zugestandenen einmonatigen Rechtsmittelfrist bereits in Rechtskraft erwachsen.

Zum amtswegig ergangenen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 5. März 2007 ist nunmehr in rechtlicher Hinsicht Folgendes auszuführen:

§ 299 BAO wurde mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz (AbgRmRefG), BGBl I 2002/97, neu gefasst. Die Neufassung trat gemäß § 323 Abs. 10 BAO mit 1. Jänner 2003 in Kraft, war daher im Berufungsfall grundsätzlich anzuwenden und lautet wie folgt:

*Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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 (Absatz 1). Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (Absatz 2). Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (Absatz 3).*

*§ 302 Abs. 1 BAO idG des AbgRmRefG normiert ergänzend dazu, dass Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anders bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 BAO jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig sind.*

Für von Amts wegen veranlasste Bescheidaufhebungen nach § 299 BAO gilt nach Vorstehendem somit von einigen, auf den Berufungsfall aber nicht zutreffenden Ausnahmen (§ 302 Abs. 2 lit. b und lit. c BAO) grundsätzlich die Einjahresfrist, die zufolge des Gesetzesverweises auf § 97 BAO im Regelfall mit der Zustellung des von der Aufhebung betroffenen Bescheides beginnt. Da der amtswegige Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 10. November 2006 am 5. März 2007 innerhalb der gesetzlichen Jahresfrist ergangen ist, steht der Normgehalt des § 302 Abs. 1 BAO seiner Rechtmäßigkeit jedenfalls nicht

entgegen.

Aus dem Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO ergibt sich ua., dass die Aufhebung eines Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt und sie entweder durch Parteiantrag oder von Amts wegen initiiert sein kann. Auch diese tatbestandsmäßigen Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt, weil vom Wohnsitzfinanzamt der Berufungswerberin mit dem bekämpften Aufhebungsbescheid vom 5. März 2007 der zuvor von diesem für die Berufungswerberin erlassene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10. November 2006 von Amts wegen aus dem Rechtsbestand eliminiert wurde.

Aufhebbar nach § 299 Abs. 1 BAO sind grundsätzlich alle Bescheidarten, also auch Bescheide iSd. § 198 BAO, mit denen Abgaben wie z.B. Einkommensteuer festgesetzt werden.

Voraussetzung für die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ist nach dem Gesetzeswortlaut allein, dass sich der Bescheidspruch als unrichtig erweist, dieser also nicht dem Gesetz entspricht. Die auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung setzt somit nur die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Bescheides, nicht dagegen auch ein Verschulden der Abgabenbehörde oder/und des Abgabepflichtigen an der Rechtswidrigkeit voraus. Die Gründe, die zur Rechtswidrigkeit des Bescheides geführt haben, sind im Anwendungsbereich des § 299 BAO gänzlich unbeachtlich.

Aus der Wortfolge „die Abgabenbehörde erster Instanz kann ... aufheben“ im § 299 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass diese Verfahrensmaßnahme ins behördliche Ermessen gestellt ist. Bei einer Bescheidaufhebung nach dieser Gesetzesbestimmung ist demnach zwischen der Rechtsfrage, ob einem Bescheid eine inhaltliche Unrichtigkeit anhaftet, und der Ermessensentscheidung, ob die Bescheidaufhebung unter Heranziehung der Ermessenskriterien zu verfügen ist, zu unterscheiden. Zur Ermessensentscheidung kommt es immer nur dann, wenn die Rechtsfrage positiv beantwortet wurde.

Mit gegenständlich angefochtenem Bescheid vom 5. März 2007 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid der Berufungswerberin für 2005 vom 10. November 2006 aufgehoben, weil darin der Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 2005 mit Rücksicht auf die maßgebliche Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 und im Hinblick auf die im Einkommensteuerbescheid des Ehegatten für 2005 vom 28. September 2006 mit 2.788,59 € zum Ansatz gekommenen steuerpflichtigen Einkünfte zu Unrecht antragsgemäß berücksichtigt worden wäre. Unmittelbar danach wurde vorgenannter Einkommensteuerbescheid des Ehegatten für 2005 am 27. März 2007 über dessen Antrag ebenfalls nach § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig durch einen neuen Sachbescheid ersetzt. In diesem neuen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 27. März 2007 wurde der im aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2005 bisher nicht berücksichtigt gewesene Anlaufverlust des Ehegatten aus dem

Jahr 2003 von 811,75 € bei der Einkommensermittlung als Sonderausgabe in Abzug gebracht (Verlustabzug). Laut Bescheiddaten vom 27. März 2007 hat sich dadurch das steuerpflichtige Einkommen des Ehegatten für das Jahr 2005 von bisher 2.728,59 € (aufgehobener Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28. September 2006) auf 1.916,84 € vermindert. Auf den Gesamtbetrag der Einkünfte des Ehegatten im Jahr 2005 hatte vorgenannte Änderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen keine Auswirkung. Im ersetzenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. März 2007 ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des Ehegatten daher in derselben Höhe wie schon im aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 28. September 2006 mit 2.788,59 € zum Ansatz gekommen.

Im Berufungsschriftsatz wie auch im nach abweisender Berufungsvorentscheidung eingereichten Anbringen vom 3. Mai 2007, das aufgrund seines Inhaltes, des Zeitpunktes seiner Einbringung und des gegenständlichen Verfahrensganges trotz Betitelung als „Antrag auf Zuerkennung des Alleinverdienerfreibetrags für 2005“ erkennbar einen Berufungsvorlageantrag iSd. § 276 Abs. 2 BAO darstellt, begeht die Rechtsmittelwerberin Aufhebung des für sie am 5. März 2007 gemäß § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheides sinngemäß deshalb, weil ihr der Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 2005 zustehe, sich der bekämpfte Aufhebungsbescheid damit als rechtswidrig erweise, und verweist dazu auf die beim Ehegatten mit Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 27. März 2007 inzwischen geändert zum Ansatz gekommenen Bemessungsgrundlagen und insbesondere darauf, dass dieser im Jahr 2005 danach nur ein tatsächlich verfügbar gewesenes Einkommen von 1.976,84 € (richtig: 1.916,84 €) gehabt hätte, und demnach die für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgebliche Zuverdienstgrenze von 2.200,00 € nicht überschritten worden wäre. Gegen die Begründung in der abweisenden Berufungsvorentscheidung, dass beim Alleinverdienerabsetzbetrag hinsichtlich Zuverdienstgrenze nicht auf das Einkommen, sondern auf den Gesamtbetrag der Einkünfte des Ehegatten im Jahr 2005 abzustellen sei, bringt die Einschreiterin schließlich auch vor, dass der Anlaufverlust ihres Ehegatten aus dem Jahr 2003 in dessen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 27. März 2007 ihrer Ansicht nach bereits bei der Einkunftsermittlung gewinnmindernd und nicht wie geschehen erst im Rahmen der Einkommensermittlung als Sonderausgabe berücksichtigt werden hätte müssen.

Auch mit diesen Einwänden zeigt die Rechtsmittelwerberin insgesamt keine Rechtswidrigkeit für den angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 5. März 2007 auf.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Berufungsbehörde grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Berufungsentscheidungszeitpunkt auszugehen, sie insbesondere also auch auf seit Erlassung des angefochtenen Bescheides eingetretene Sachverhaltsveränderungen Bedacht zu nehmen hat (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 289 Tz. 59 und § 299 Tz. 14). In diesem Zusammenhang ist gegenständlich daher zu beachten, dass die strittige Bescheidaufhebung unter Heranziehung

der im Einkommensteuerbescheid des Ehegatten für 2005 vom 28. September 2006 ausgewiesen gewesenen Einkünfte erfolgte, für den Ehegatten in der Zwischenzeit aber am 27. März 2007 ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2005 mit abgeänderten Bescheidgrundlagen ergangen ist. Es ist daher zu prüfen, ob der Berufungswerberin der Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 2005 im Hinblick auf die im neuen Einkommensteuerbescheid des Ehegatten für 2005 vom 27. März 2007 zum Ansatz gekommenen Bescheidgrundlagen zusteht, was zur Aufhebung des bekämpften Aufhebungsbescheides vom 5. März 2007 führen müsste, weil sich damit der dadurch aufgehobene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10. November 2006 im Ergebnis nicht als rechtswidrig erwiese, oder aber, ob der Alleinverdienerabsetzbetrag für 2005 aus gegenwärtiger Sicht unter Berücksichtigung der im Einkommensteuerbescheid des Ehegatten für 2005 vom 27. März 2007 enthaltenen Bescheidgrundlagen nicht zusteht, was bedeuten würde, dass der Aufhebungsbescheid vom 5. März 2007 zu Recht ergangen wäre.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z. 1 erster Satz EStG steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser Absetzbetrag beträgt ohne Kind jährlich 364,00 € (zweiter Satz leg. cit.). Alleinverdiener im Sinne dieser Bestimmung ist ua. ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt (vierter Satz leg. cit.). Voraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag ist bei Nichtvorliegen eines Kindes iSd. § 106 Abs. 1 EStG 1988 (Anspruch auf Kinderabsetzbetrag), dass der (Ehe)Partner Einkünfte von höchstens 2.200,00 € jährlich erzielt (siebter Satz leg. cit.).

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung führen bereits geringfügige Überschreitungen des im Einzelfall jeweils maßgeblichen Grenzbetrages zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages (vgl. VfGH v. 5.10.1981, B 325/78; Doralt, EStG, 6. Auflage, § 33 Tz. 33).

Aus der Terminologie des § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 (vgl. „Einkünfte“) geht unmissverständlich hervor, dass diese Bestimmung bei der Normierung der für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgeblichen (Zuverdienst)Grenze ausdrücklich auf die „Einkünfte“ des (Ehe)Partners abstellt und sie sich damit aus gesetzesystematischer Sicht auf die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 bis 4 EStG 1988, somit also auch auf jene Normen des Einkommensteuergesetzes bezieht, die die Frage der Einkunftsermittlung behandeln (VwGH v. 27.9.2000, 97/14/0033). § 2 Abs. 3 EStG 1988 zählt die der Einkommensteuer unterliegenden sieben „Einkunftsarten“ taxativ auf. § 2 Abs. 4 EStG 1988 definiert, was unter „Einkünfte“ zu verstehen ist. „Einkünfte“ sind danach *Gewinn* (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb (Ziffer 1), sowie der *Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten* (§§ 15 und 16) bei den anderen (außerbetrieblichen) Einkunftsarten (Ziffer 2). „Einkünfte“ im steuertechnischen Sinn sind also die Nettobeträge (Saldo aus Einnahmen und Ausgaben) aus

den einzelnen einkommensteuerpflichtigen Tätigkeiten oder sonstigen Einkommensquellen. Die Summe sämtlicher Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten (Zusammenrechnung, Ausgleich von positiven Einkünften mit negativen Einkünften) bilden den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ eines Veranlagungszeitraumes (Doralt, EStG, 6. Auflage § 2 Tz. 9, 172).

Wennleich im § 2 Abs. 4 EStG 1988 nur von positiven Einkünften (Gewinn, Überschuss) die Rede ist, ergibt sich aus der Diktion des § 2 Abs. 2 EStG 1988, wo das „Einkommen“ definiert ist, eindeutig, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte das rechnungsmäßige Ergebnis aus der Summe der positiven Einkünfte vermindert um die Summe der negativen Einkünfte (Verluste) iSd. § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist. Verluste sind daher ebenfalls „Einkünfte“ iSd. § 2 Abs. 4 EStG 1988.

Im Gegensatz dazu definiert § 2 Abs. 2 EStG 1988 das „Einkommen“ und zwar konkret als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG 1988.

Aus dieser Bestimmung ergibt sich unmissverständlich, dass der *Abzug von Sonderausgaben* eine *Maßnahme der Einkommens- und keine Maßnahme der Einkünfteermittlung* ist.

Sonderausgaben des (Ehe)Partners haben im Zusammenhang mit der beim Alleinverdiener-absetzbetrag vorzunehmenden Grenzbetragsermittlung, bei der es nach Vorgesagtem ausschließlich auf die „Einkünfte“ und nicht auf das „Einkommen“ des (Ehe)Partner ankommt, somit jedenfalls außer Betracht zu bleiben.

Damit ist das Schicksal gegenständlicher Berufung aber bereits entschieden:

Der Ehegatte der Berufungswerberin erzielte im Jahr 2003 aus seiner unmittelbar zuvor begonnen betrieblichen Tätigkeit einen Verlust iHv. 811,75 €. Da er im Jahr 2003 keine anderen Einkünfte hatte, konnte genannter Verlust weder mittels horizontalem (innerhalb derselben Einkunftsart) noch vertikalem (innerhalb verschiedener Einkunftsarten) Verlustausgleich ausgeglichen werden. Im Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 15. Oktober 2004 kam deshalb auch der Gesamtbetrag seiner Einkünfte mit – 811,75 € zum Ansatz.

Im Veranlagungsjahr 2005 erzielte dieser erstmals positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 2.788,59 €. In der Einkommensteuererklärung für 2005 machte er dabei einen Verlustabzug für den im Jahr 2003 erwirtschafteten Verlust nicht geltend, so dass in seinem Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 28. September 2006 vorerst nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 2.788,59 €, ein Gesamtbetrag der Einkünfte in eben derselben Höhe, und nach Abzug von Sonderausgaben iHv. 60,00 € ein Einkommen von 2.728,58 € zum Ansatz kamen.

In der Folge beantragte der Ehegatte vorgenannten Einkommensteuerbescheid für 2005 auf Grundlage des § 299 BAO aufzuheben und durch einen neuen Einkommensteuerbescheid zu

ersetzen, in dem der bezeichnete Verlust aus dem Jahr 2003 Berücksichtigung finden sollte. Diesem Begehr kam das Finanzamt mit Bescheiden je vom 27. März 2007 nach und berücksichtigte im neuen Sachbescheid für Einkommensteuer 2005 dabei den im Jahr 2003 nicht verrechenbar gewesenen *Verlust* von 811,75 € gestützt auf § 18 Abs. 7 EStG 1988 (Anlaufverlust) *im Rahmen der Einkommensermittlung als Sonderausgabe*. Diese Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich entgegen der Parteiansicht als rechtens.

Der Gesetzgeber des EStG 1988 hat den Abzug von *Anlaufverlusten*, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebs entstehen, auch bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen/Ausgabenrechnung) ermitteln, zugelassen. Die diesbezügliche Normierung erfolgte im § 18 Abs. 7 EStG 1988, aus gesetzesystematischer Sicht also bei den *Sonderausgaben*. Damit besteht kein Spielraum, einen vortragsfähigen Anlaufverlust im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung als Verlustabzug an anderer Stelle als bei der Einkommensermittlung als Sonderausgabe zum Ansatz zu bringen.

Der Verlustabzug ist im Unterschied zu den übrigen Sonderausgaben keine tatsächliche Ausgabe (kein Mittelabfluss) und auch keine Begünstigung. Dieser Sonderstellung des Verlustabzuges hat der Gesetzgeber dadurch Rechnung getragen, dass der Verlustabzug im § 18 EStG 1988 nicht bei den übrigen Sonderausgaben, sondern gesondert in den Absätzen 6 und 7 geregelt ist. Beim Verlustabzug handelt es sich tatsächlich um eine notwendige periodenübergreifende Ergänzung zur Gewinnermittlung, zum Nettoprinzip und zur Abschnittsbesteuerung. Der im Verlustabzug berücksichtigte Verlust stammt nämlich aus der Gewinnermittlung einer früheren Periode, was zunächst im Sinne des gegenständlichen Parteivorbringens dafür sprechen würde, auch den Verlustabzug im Rahmen der Gewinnermittlung zu behandeln. Der Verlustabzug geht aber über die Gewinnermittlung hinaus. Die Höhe des Verlustabzuges ergibt sich nämlich bereits im Entstehungsjahr des Verlustes im Regelfall *nach* einem *Ausgleich mit anderen (betrieblichen oder außerbetrieblichen) Einkünften*. Dies hat zur Folge, dass auch seine spätere Verrechnung nicht - wie die Einschreiterin vermeint - auf die betrieblichen Einkünfte beschränkt ist. Für den Abzug eines in einer früheren Periode entstandenen vortragsfähigen Verlustes in einem späteren Veranlagungszeitraum ist auch nicht einmal Voraussetzung, dass der verlusterzeugende Betrieb noch besteht.

Angesichts dieser Erwägungen wurde der Verlust des Ehegatten der Berufungswerberin aus dem Veranlagungszeitraum 2003 somit in dessen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 27. März 2007 zu Recht nicht im Rahmen der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte, sondern erst im Rahmen der Einkommensermittlung als Sonderausgabe iSd. § 18 Abs. 7 EStG 1988 berücksichtigt. Da damit der für die Grenze des Alleinverdienerabsetzbetrages allein maßgebliche „Gesamtbetrag der Einkünfte“ des Ehegatten auch in diesem, im Rechtsbestand befind-

lichen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 27. März 2007 gesetzeskonform mit 2.788,59 € zum Ansatz gelangt ist, und es im Anwendungsbereich des § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 aus angeführten Gründen nur auf diese „Einkünfte“ und nicht auf das Einkommen des Ehegatten im Jahr 2005 ankommt, erweist sich der bekämpfte Aufhebungsbescheid (§ 299 Abs. 1 BAO) vom 5. März 2007 somit auch im Hinblick auf das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzung einer Unrichtigkeit des damit aufgehobenen Einkommensteuerbescheides für 2005 vom 10. November 2006 als rechtmäßig. Vorgenannter Einkommensteuerbescheid der Berufungswerberin für 2005 widerspricht nämlich auch unter Berücksichtigung der aktuellen Sachlage dem Gesetz, weil darin der Alleinverdienerabsetzbetrag für 2005 gewährt wurde, obwohl der Ehegatte im selben Veranlagungszeitraum festgestelltermaßen Einkünfte über dem gegenständlich maßgeblichen Grenzbetrag von 2.200,00 € iHv. 2.788,59 € gehabt hat.

Da die Rechtsfrage zum Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen iSd. § 299 Abs. 1 BAO für die amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2005 vom 10. November 2006 somit zu bejahen gewesen ist, hat dieser Rechtsfragenprüfung nunmehr die Ermessensentscheidung nachzufolgen.

Die Ermessensübung hat sich primär am Normzweck der das Ermessen einräumenden Bestimmung und weiters an § 20 BAO zu orientieren. Zweck der Bestimmung des § 299 BAO ist, einen Bescheid bei mit Gewissheit festgestellter inhaltlicher Rechtswidrigkeit innerhalb der dafür vom Gesetzgeber eingeräumten zeitlichen Schranken aus dem Rechtsbestand eliminieren und durch Erlassung eines neuen Sachbescheides den rechtsrichtigen Zustand herstellen zu können. § 20 BAO normiert, dass sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, wobei unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben und unter Billigkeit die Angemessenheit der Verfahrensmaßnahme in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei zu verstehen ist.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist im Berufungsfall vorerst zu berücksichtigen, dass die Eliminierung des Alleinverdienerabsetzbetrages aus den Einkommensteuerbemessungsgrundlagen der Rechtsmittelwerberin für 2005 mit einer Einkommensteuernachforderung von 408,88 € verbunden ist, und somit die steuerlichen Auswirkungen der dem Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 10. November 2006 anhaftenden Rechtswidrigkeit keinesfalls als geringfügig zu qualifizieren sind.

§114 BAO ordnet an, dass die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt, und Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Das materielle Recht sieht im § 33 Abs. 4 Z. 1

EStG 1988 vor, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag bei Nichtvorliegen eines Kindes iSd. § 106 Abs. 1 EStG 1988 nur zusteht, wenn der (Ehe)Partner Einkünfte von maximal 2.200,00 € jährlich hat. Dieser Grenzbetrag wurde im Berufungsfall im Jahr 2005 vom Ehegatten der Berufungswerberin eindeutig überschritten. Unter diesen Prämissen spricht der Normzweck des § 299 BAO, der auf die Herstellung des rechtsrichtigen Zustandes gerichtet ist, trotz berechtigten Interesses der Berufungswerberin an der Wahrung des Rechtsbestandes, auf den sie vertraut hat, jedenfalls für eine Aufhebung des vorgenannten, mit Rechtswidrigkeit behafteten Einkommensteuerbescheides für 2005. Die Aufhebung dieses Bescheides ist auch zweckmäßig, weil damit durch Ausscheiden des Alleinverdienerabsetzbetrages aus den Einkommensteurbemessungsgrundlagen für 2005 dem materiellen Abgabenrecht (§ 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988) entsprochen, dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Durchbruch verholfen (§ 114 BAO) und auch einem Einkommensteuerausfall, der sonst von der Allgemeinheit zu tragen wäre, entgegen gewirkt wird.

Im Rahmen der Billigkeitserwägungen ist zu berücksichtigen, dass die Hauptlast der Einkunftszielung im Berufungsfall nach vorliegender Aktenlage offensichtlich bei der Berufungswerberin liegt, weil der Ehegatte seit Jahren nur sehr geringfügige Einkünfte erzielt. Dem steht aber gegenüber, dass die Rechtsmittelwerberin den Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 2005 trotz vom Ehegatten in diesem Jahr überschrittener Zuverdienstgrenze selbst beantragt und es daher letztlich sie selbst zu verantworten hat, dass ihre Einkommensteuvorschreibung für dieses Jahr vorerst zu niedrig erfolgt ist. Die nachträgliche Geltendmachung des Abgabenanspruches durch die Abgabenbehörde unter Durchbrechung der Rechtskraft kann sich aus dann als unbillig erweisen, wenn der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die im Bescheid zum Ausdruck gekommene steuerliche Beurteilung der Behörde Dispositionen mit vermögensrechtlichen Folgen getroffen hätte. Derartige Dispositionen getroffen zu haben, hat die Berufungswerberin im abgeführten Verfahren aber nicht vorgebracht.

Unter all diesen Erwägungen erscheint es somit nicht unbillig, dass das Finanzamt im vorliegenden Fall im Ergebnis das Prinzip der Rechtsrichtigkeit und das Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über das Interesse der Berufungswerberin an der Rechtsbeständigkeit gestellt und es deshalb sein Ermessen zu Gunsten der Bescheidaufhebung geübt hat. Der Berufung gegen den amtswegigen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 5. März 2007 war aus angeführten Gründen daher spruchgemäß keine Folge zu geben.

Abschließend verbleibt außerhalb der Berufungsentscheidungsgründe darauf hinzuweisen, dass die Einschreiterin im Vorlageantrag für den Fall der Rechtsmittelabweisung das Eventualbegehr um Nachsicht bzw. Verzicht auf die Bezahlung der konkreten Einkommen-

steuernachforderung für 2005 gestellt hat, und in diesem Zusammenhang § 311 BAO zu beachten ist.

Linz, am 3. Juli 2007