

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 6. Juni 2012, betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid datiert vom 6. Juni 2012 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm. Art. 130 Abs. 3 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBI. Nr. 1/1930) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert, sodass sein Spruch lautet:

"Dem Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 4. Februar 2011, eingebracht am 8. Februar 2011, den Einkommensteuerbescheid 2009 datiert vom 16. März 2010 aufzuheben, wird stattgegeben".

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Der Beschwerdeführer hat seine Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2009 am 15. März 2010 erstellt und wurde am darauffolgenden Tag der Einkommensteuerbescheid 2009 (offenbar automatisch ohne weitere Überprüfung als jener des EDV-Systems) erlassen.

Dabei wurde dem Beschwerdeführer ein Steuergutschrift von € -1.639,99 zuerkannt. Diese ist unter anderem auch auf die Kinderfreibeträge gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBI. Nr. 400/1988) in Höhe von € 440,00 zurückzuführen.

Aus den Grunddaten der Finanzverwaltung ist auch ersichtlich, dass der Beschwerdeführer angegeben hat, Alleinverdiener zu sein und für vier Kinder Familienbeihilfe zu beziehen. Für zwei Kinder beantragte er auch die Pauschbeträge für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Gegen diesen Bescheid hat der Beschwerdeführer kein Rechtsmittel ergriffen.

Am 4. Februar 2011 verfasste der Beschwerdeführer einen "Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 299 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) und Neuberechnung des Einkommensteuerbescheides 2009 unter Zugrundelegung von Kinderfreibeträgen für vier haushaltzugehörige Kinder gemäß § 106a EStG 1988 bei sonst unveränderten Daten" und brachte diesen am 8. Februar 2011 beim Finanzamt ein.

Dies begründete der Beschwerdeführer damit, dass ihm beim Ausfüllen der elektronischen Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ein Fehler unterlaufen sei. Im Jahr 2009 hätten zu seinem Haushalt vier Kinder gehört. Er habe aber nur für jene zwei Kinder einen Kinderfreibetrag beantragt, bei welchen er ohnehin auf einem eigenen Registerblatt die Pauschbeträge für die auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung ausgefüllt habe. Er habe angenommen, dass bei den anderen zwei Kindern das Ausfüllen zusätzlicher Registerblätter nicht notwendig sei und der Kinderfreibetrag für die zwei weiteren Kinder automatisch berücksichtigt werde. Dieser Widerspruch hätte dem zuständigen Finanzbeamten auffallen müssen und hätte bei der Bearbeitung der Abgabenerklärung zu einer Nachfrage führen sollen. Es sei daher der "Kinderabsetzbetrag" (wohl gemeint Kinderfreibetrag) für seinen haushaltzugehörigen Kinder nicht richtig berücksichtigt worden und dem Beschwerdeführer eine zu hohe Steuerlast entstanden.

Mit dem Bescheid datiert vom 6. Juni 2012 wurde der oben geschilderte Antrag gemäß § 299 BAO datiert vom 4. Februar 2012 abgewiesen.

Dies wurde damit begründet, dass das Aufheben eines Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Ein Bescheid sei in der Regel dann nicht aufzuheben, wenn die Auswirkungen der Rechtswidrigkeit des Bescheides nur geringfügig seien. Dies sei beim Einkommensteuerbescheid 2009 des Beschwerdeführers der Fall.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 25. Juni 2012, in welcher der Beschwerdeführer weiterhin die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 nach § 299 BAO begehrte. Das von ihm vorgebrachte Ansuchen sei sachlich begründet und stelle einen Sachwert von € 440,00 dar. Im "Berufungsbescheid" seien keine sachlichen Gründe für die Ablehnung des Antrages angeführt, einzig der Verweis auf einen "Ermessensentscheid" bei Geringfügigkeit. Diese Geringfügigkeit sei bei einem Betrag von € 440,00 definitiv nicht gegeben.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Eine Überprüfung der vom Beschwerdeführer eingegebenen Daten in der elektronischen Steuererklärung 2009 (Arbeitnehmerveranlagung 2009 - Datenkorb Finanzonline) ergibt, dass der Beschwerdeführer, so wie er es dargestellt hat, eingetragen hat, Alleinverdiener zu sein und für vier Kinder Familienbeihilfe bezogen zu haben.

Tatsächlich hat der Beschwerdeführer in dem Kapitel "*Kinderfreibetrag, Unterhaltsabsetzbetrag und außergewöhnliche Belastung für Kinder Nachversteuerung des Arbeitgeberzuschusses für Kinderbetreuung*" nur für zwei Kinder Einträge angelegt und auch nur bei diesen jeweils den Kinderfreibetrag nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 beantragt.

Es ist durchaus glaubhaft, dass der Beschwerdeführer auch für seine weiteren beiden Kinder den Kinderfreibetrag nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 beantragen wollte und irrtümlich davon ausgegangen ist, dass er dies durch die von ihm vorgenommenen Eintragungen bereits getan habe.

Ihm ist wohl insofern ein Auseinanderfallen von Erklärungswillen und Erklärung unterlaufen, welches auf Seiten der Abgabenbehörde nach § 293 BAO berichtigbar gewesen wäre ("*Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.*").

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Ein Kinderfreibetrag nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 steht für jedes Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 zu. Das sind jene Personen, für welche dem Steuerpflichtigen (oder seinem [Ehe]Partner; mehr als sechs Monate im Kalenderjahr) ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 (Familienbeihilfenbezug auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 [BGBl. Nr. 376/1967]) gewährt wird.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2009 für vier Kinder Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag erhalten. Es steht ihm daher auch der Kinderfreibetrag nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 im Jahr 2009 für vier Kinder zu.

Der Wortlaut des § 106a Abs. 1 EStG 1988 stellt auch nicht darauf ab, dass ein entsprechender Antrag gestellt wurde: "*Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu.*"

Nach § 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.*"

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 des Beschwerdeführers lautet: "*Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2009 eine Gutschrift in Höhe von € 1.639,99. Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt € 104.500,70.*"

Wäre der Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 wie oben beschrieben richtig für vier Kinder angesetzt worden, hätte der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 gelautet: "*Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2009 eine Gutschrift in Höhe von € 1.859,99. Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt € 104.060,70.*"

Damit wird klar, dass der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2009 datiert vom 16. März 2010 falsch war. Die Steuergutschrift war um € 220,00 zu niedrig und die Bemessungsgrundlage um € 440,00 zu hoch angesetzt, womit die sachlichen Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO erfüllt sind.

Allerdings steht die Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde (Argument: "kann", siehe auch VwGH 28.05.2009, 2008/15/0034).

Wie das Ermessen von der Abgabenbehörde im Sinne einer Zieldetermination im Gegensatz zu einer Verhaltensdetermination zu üben ist, regelt § 20 BAO ("Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben [Ermessensentscheidungen], müssen sich 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.").

Tatsächlich ist das maßgebende Kriterium für das Üben des Ermessens vor allem der Zweck der Norm, also bei § 299 BAO vor allem der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Billigkeit, im Sinne vom "Angemessenheit in Bezug auf auf berechtigte Interessen der Partei" (zum Beispiel "Treu und Glauben", steuerliches Verhalten, wirtschaftliche Verhältnisse) und Zweckmäßigkeit (im Sinne des öffentlichen Interesses insbesonders an der Einbringung der Abgaben, aber auch das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung) sind erst in zweiter Linie ausschlaggebend (vergleiche für Literatur und Lehre Ritz, BAO⁵, § 20, Tz 5 bis 9 und die dort aufgezählte Judikatur und Literatur).

Gegen das Ausüben des Ermessens im Sinn der Norm kann allerdings die Geringfügigkeit der Auswirkungen eines solchen allfälligen Tuns sprechen (für viele Ritz, aaO.).

Betrachtet man den konkreten Fall des Beschwerdeführers, so ist festzuhalten, dass, wie sich schon aus dem Wortlaut ergibt, das zentrale Ziel des § 299 BAO das Herstellen eines rechtsrichtigen Zustandes ist. Genau das ist es, was der Beschwerdeführer begehrte.

Also sprechen Zweck der Norm, Billigkeit und die Absicht die Gleichmäßigkeit der Besteuerung herzustellen, alle für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 datiert vom 16. März 2010.

Allein eine mögliche Geringfügigkeit der Auswirkungen der festgestellten Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2009 könnte dagegen sprechen.

Damit dieses Argument schlagend werden kann, muss die Geringfügigkeit sowohl absolut als auch relativ sein, relativ im Verhältnis zur gesamten Steuerschuld, Nachzahlung oder Gutschrift, absolut gesehen am Betrag der Auswirkung (zur kasuistischen Judikatur siehe Ritz, aaO., § 303, Tz. 71 bis 78).

Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Februar 2013 (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016) ausgesprochen, dass eine jährliche steuerliche Auswirkung von € 654,00 weder absolut noch relativ geringfügig ist.

Beim Beschwerdeführer hat die in Frage stehende Verminderung der Steuerschuld eine Höhe von € 220,00 und ist auf ein Jahr beschränkt.

Nun mag dieser Betrag im Licht der oben zitierten vor allem zur Wiederaufnahme des Verfahrens entwickelten Judikatur klein erscheinen, ist es jedoch nicht im Verhältnis zur Steuergutschrift (13,41%), wohl aber zur gesamten Steuerschuld (0,52%).

Zu bedenken ist aber, dass die Judikatur zum § 303 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens) nicht in jeden Fall unmittelbar auf den § 299 BAO (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit) übertragen werden kann.

Ist das primäre Ziel des § 303 BAO die Anpassung von Bescheiden an ein geändertes Wissen über den entscheidungsrelevanten Sachverhalt und die Rechtsrichtigkeit nur ein Aspekt der Ermessensübung, ist § 299 BAO allein auf das Herstellen der richtigen Rechtslage ausgerichtet.

Damit erhält das Erreichen einer richtigen Rechtslage ein noch stärkeres Gewicht und verschiebt die Grenze, bei welcher die Geringfügigkeit der Auswirkung die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO verhindern kann.

So gesehen sind € 220,00 weder absolut noch relativ geringfügig, auch wenn man bedenkt, dass in einem Sechspersonenhaushalt mit davon vier Kindern (auch mit dem Einkommen des alleinverdienenden Beschwerdeführers) € 220,00 jedenfalls als erheblichen Geldbetrag anzusehen sind.

In der Gesamtbetrachtung hat daher das Finanzamt das Ermessen im Bescheid datiert vom 6. Juni 2012 über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 nicht richtig geübt.

Bei richtiger Ermessensübung (siehe oben) wäre der Einkommensteuerbescheid 2009 datiert vom 16. März 2010 gemäß § 299 BAO aufzuheben gewesen, da sich dieser als im Spruch rechtswidrig erwiesen hat und unter Berücksichtigung aller Umstände, auch die der familiären finanziellen des Beschwerdeführers, eine um € 220,00 erhöhte Steuergutschrift nicht als geringfügige Auswirkung angesehen werden kann.

Dementsprechend war der angefochtene Bescheid datiert vom 6. Juni 2012 gemäß § 279 Abs. 1 BAO iVm. Art. 130 Abs. 3 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) abzuändern, sodass der Spruch nun lautet: *"Dem Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 4. Februar 2011, eingebracht am 8. Februar 2011, den Einkommensteuerbescheid 2009 datiert vom 16. März 2010 aufzuheben wird stattgegeben".*

Da es dem Bundesfinanzgericht nicht obliegt, Einkommensteuerbescheide zu erlassen, kann jedoch mit dieser Beschwerdeentscheidung nicht der geänderte Einkommensteuerbescheid 2009 verbunden werden (vergleiche § 299 Abs. 2 BAO: *"Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu*

verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.").

Diesen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 hat das Finanzamt zu erlassen.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision war zuzulassen, da keine höchstgerichtliche Judikatur zur Aufhebung von Bescheiden nach § 299 Abs. 1 BAO besteht, soweit ein Betrag von € 645,00 (über mehrere Jahre) unterschritten wird (zur bisherigen Judikatur siehe oben).

Linz, am 16. Juni 2014