

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 29.09.2011, betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für 2010 und Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Einkommensteuer-Erstbescheid für 2010 vom 1. März 2011 wurden gemäß der von der Berufungswerberin elektronisch eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 9.646,27 € erfasst. Infolge der geringen Einkommenshöhe ergab sich aus der Veranlagung nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 keine Einkommensteuer und es kam gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG 1988 zu einer Erstattung der SV-Beiträge im Höchstausmaß von 240,00 €.

Auf Grund einer Kontrollmitteilung erlangte das Finanzamt im Juni 2011 davon Kenntnis, dass die Berufungswerberin im Zeitraum Juni bis Dezember 2010 neben ihrer Angestelltentätigkeit auf selbständiger Basis als Kinderbetreuerin tätig war und hierfür Beträge in Höhe von 240 € (Juni 2010), 260 € (Juli 2010), 360 € (August 2010), 360 € (September 2010), 360 € (Oktober 2010), 360 € (November 2010) und 360 € (Dezember 2010) ausbezahlt erhalten hat.

In der Folge wurden der Berufungswerberin vom Finanzamt die Formulare E 1 (Einkommensteuererklärung für 2010) und E 1a (Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmerinnen/Einzelunternehmer für 2010) zugesandt, welche die Berufungswerberin dem Finanzamt im Juli 2011 ausgefüllt retournierte. In den von der Berufungswerberin dem Finanzamt übermittelten Steuererklärungsformularen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 € ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 9. September 2011 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 1. März 2011 gemäß § 293b BAO insoweit, als zusätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die bisher nicht erfassten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 € berücksichtigt wurden. Das Einkommen wurde vom Finanzamt mit 11.347,15 € ermittelt und die Einkommensteuer für 2010 mit 18,68 € festgesetzt. Da sich aus der Veranlagung nunmehr eine Einkommensteuer ergab, erfolgte keine Erstattung von SV-Beiträgen. Der Bescheid führte daher zu einer Nachforderung in Höhe von 259,00 €.

Mit Bescheid vom 22. September 2011 hob das Finanzamt den Bescheid vom 9. September 2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf. Es führte in der Begründung aus, die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293b BAO seien nicht gegeben, weil keine Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus einer Abgabenerklärung vorliege.

Mit Bescheid vom 29. September 2011 nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Es führte in der Begründung Folgendes aus:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Dem Finanzamt sind als neue Tatsachen die in Ihrer im Juli abgegebenen Erklärung enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bekannt geworden."

Im neuen Sachbescheid für 2010 wurden – wie im aufgehobenen Bescheid vom 9. September 2011 – die bisher nicht erfassten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 € berücksichtigt. Das Einkommen wurde mit 11.347,15 € ermittelt und die Einkommensteuer für 2010 mit 18,68 € festgesetzt. Es erfolgte keine Erstattung von SV-Beiträgen. Der Bescheid führte – wie der aufgehobene Bescheid vom 9. September 2011 – zu einer Nachforderung in Höhe von 259,00 €.

Gegen den Wiederaufnahmsbescheid für 2010 vom 29. September 2011 erhob die Berufungswerberin Berufung mit folgender Begründung:

"1. Keine Wiederaufnahmegründe

Die Wiederaufnahme ist nicht gerechtfertigt, da keine neuen Tatsachen und Beweise hervorgetreten sind, die zu einem anders lautenden Spruch führen.

In der Begründung des oben angeführten Bescheides wurden als neue Tatsachen die in der Erklärung vom Juli 2011 enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb genannt.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist festzuhalten, dass diese nicht neu hervorgekommen, sondern der Behörde bereits im Rahmen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9. September 2011 bekannt gewesen und entsprechend berücksichtigt worden sind.

2. Unrichtige Ermessensausübung

Im Einkommensteuerbescheid vom 29. September 2011 ergibt sich eine Einkommensteuer von 18,68 €.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Ermessensentscheidung, die sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände halten muss.

Gemäß § 20 BAO wäre die amtswegige Wiederaufnahme aufgrund der geringfügigen steuerlichen Auswirkung nicht zu verfügen gewesen.

3. Unsachlichkeit/Gleichheitswidrigkeit

Im Einkommensteuerbescheid vom 1. März 2011 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 240,00 €. Diese gründet gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG auf der Erstattung der SV-Beiträge. § 33 Abs. 8 zweiter Satz EStG legt fest, dass Steuerpflichtigen, bei denen sich keine Einkommensteuer ergibt, 10 % der Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG, höchstens aber 110 €, gutzuschreiben sind. Gemäß § 33 Abs. 9 EStG erhöht sich dieser Prozentsatz auf 15 %, höchstens aber 240,00 €, wenn eine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG zusteht.

Im konkreten Fall bedeutet dies, dass durch die Festsetzung der Einkommensteuer für 2010 in Höhe von 18,68 € der Anspruch auf Erstattung der "Negativsteuer" gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG zur Gänze wegfällt. Wäre die festgesetzte Einkommensteuer nur 18,03 € niedriger, nämlich 0, stünde im konkreten Fall der Gesamtbetrag von 240,00 € gemäß § 33 Abs. 9 EStG zu.

Die Regelung des § 33 Abs. 8 und 9 EStG benachteiligt also insbesondere jene Steuerpflichtigen unverhältnismäßig stark, bei denen eine Einkommensteuer knapp über 0 € festgestellt wird, da in diesem Fall die Erstattung der "Negativsteuer" zur Gänze wegfällt. Beispielsweise bewirkt eine Differenz der Einkommen zweier Steuerpflichtiger von nur 1 Cent, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Einkommen mit 11.000,00 € festgestellt wird, 240,00 € gemäß § 33 Abs. 9 EStG erhält, während derjenige, dessen Einkommen mit

11.000,01 € festgestellt wird, keinerlei "Negativsteuer" erhält. Dies offenbar deshalb, da im § 33 Abs. 8 und 9 EStG keinerlei Einschleifregelung oder Ähnliches vorgesehen ist.

Dies ist aus meiner Sicht unsachlich und widerspricht dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot."

In der Berufung wird die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides vom 29. September 2011 beantragt.

Gegen den neuen Sachbescheid für 2010 vom 29. September 2011 erhob die Berufungswerberin Berufung, in welcher sie Folgendes ausführte:

Der Verkehrsabsetzbetrag betrage grundsätzlich 391 €. Im angefochtenen Bescheid sei der Verkehrsabsetzbetrag ohne Begründung mit 54,03 € angesetzt worden. Dies sei aus ihrer Sicht unrichtig und nicht nachvollziehbar.

In der Berufung gegen den neuen Sachbescheid wird zudem – mit gleichlautender Begründung wie in der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid – die Unsachlichkeit/Gleichheitswidrigkeit des Wegfalles der Erstattung der SV-Beiträge eingewendet. Weiters wird die Aufhebung des neuen Sachbescheides vom 29. September 2011 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2011 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 29. September 2011 mit folgender Begründung ab:

"Ihre Bekanntgabe, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, stellt eine neue Tatsache dar, die bei der Erstellung des zu diesem Zeitpunkt gültigen Einkommensteuerbescheides vom 1. März 2011 nicht bekannt war. Der von Ihnen angeführte Einkommensteuerbescheid vom 9. September 2011 war zu diesem Zeitpunkt durch den Aufhebungsbescheid vom 22. September 2011 nämlich aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 €, wie sie von Ihnen erklärt wurden, können im Sinne des Ermessens nicht als geringfügig abgetan werden, ebenso eine Nachforderung an Einkommensteuer von 259 €."

Die Berufung gegen den neuen Sachbescheid vom 29. September 2011 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2011 mit folgender Begründung ab:

"Der Arbeitnehmerabsetzbetrag und der Verkehrsabsetzbetrag sind gemäß § 33 Abs. 2 EStG 1988 insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt.

Somit kann die auf die gewerblichen Einkünfte anteilig entfallende Einkommensteuer nicht durch diese Absetzbeträge vermindert werden.

Eine Erstattung der SV-Beiträge gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 ist nur vorgesehen, wenn sich keine Einkommensteuer ergibt, was in Ihrem Fall nicht gegeben ist.

Die Steuerberechnung folgt somit dem EStG 1988 und kann vom Finanzamt nicht abweichend erfolgen.

Die Unsachlichkeit oder Gleichheitswidrigkeit eines Gesetzes hat das Finanzamt nicht zu beurteilen."

Gegen die Berufungsvorentscheidungen stellte die Berufungswerberin Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Wiederaufnahmegründe

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO in der für den angefochtenen Bescheid maßgebenden Fassung; die Änderung des § 303 BAO durch das FVwGG 2012 hat die Rechtslage für die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht geändert).

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können (vgl. zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135).

Im vorliegenden Fall ist für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme entscheidend, ob dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuer-Erstbescheides für 2010 vom 1. März 2011 bereits bekannt war, dass die Berufungswerberin neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 € erzielt hat.

Der Umstand, dass die Berufungswerberin ab Juni 2010 als Kinderbetreuerin tätig war und hierfür Beträge in Höhe von monatlich 240 € bis 360 € ausbezahlt erhielt, wurde dem Finanzamt erst im Juni 2011 aus einer Kontrollmitteilung, die genaue Höhe der als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassenden Einkünfte (1.760,88 €) erst aus den von der Berufungswerberin dem Finanzamt im Juli 2011 übermittelten Steuererklärungsformularen bekannt.

Die für das Jahr 2010 zu berücksichtigenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind somit nach Ergehen des Einkommensteuer-Erstbescheides für 2010 vom 1. März 2011 neu hervorgekommen.

Es lagen daher neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO für eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2010 vor.

Entgegen den Berufungsausführungen ist der Wissensstand des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung des auf § 293b BAO gestützten Berichtigungsbescheides vom 9. September 2011 nicht maßgebend, da dieser Bescheid mit Bescheid vom 22. September 2011 gemäß § 299 BAO wieder aufgehoben wurde.

2. Ermessensübung

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (vgl. VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083; VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Nach der Rechtsprechung werden Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (vgl. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Im vorliegenden Fall führte der neue Sachbescheid für 2010 jedoch zu einer Nachforderung in Höhe von 259,00 €. Die steuerliche Auswirkung war somit nicht bloß geringfügig.

Weitere gegen die Verfügung der Wiederaufnahme sprechende ermessensrelevante Umstände wurden weder von der Berufungswerberin geltend gemacht noch sind solche aus dem Verwaltungsakt ersichtlich.

Die Wiederaufnahme wurde daher zu Recht verfügt.

3. Erstattung von SV-Beiträgen

Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 keine Einkommensteuer, so sind nach § 33 Abs. 8 EStG 1988 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben.

Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c zu, erhöht sich nach § 33 Abs. 9 EStG 1988 der Prozentsatz von 10% auf 15% und der Betrag von höchstens 110 Euro auf höchstens 240 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).

Zu den Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zählen Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen. Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 sind Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und ähnliche Beiträge sowie Wohnbauförderungsbeiträge.

Die Gutschrift von 10% bzw. 15% der oben angeführten Werbungskosten erfolgt jedoch nur dann, wenn sich bei Arbeitnehmern (mit Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag) **keine Einkommensteuer ergibt**.

Im vorliegenden Fall ergab sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2010 eine Einkommensteuer in Höhe von 18,68 €. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut hatte daher keine Gutschrift von SV-Beiträgen zu erfolgen.

Über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen hat das Bundesfinanzgericht nicht zu entscheiden. Es ist an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden.

4. Verkehrsabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Nach § 33 Abs. 2 EStG 1988 sind von der nach § 33 Abs. 1 berechneten Einkommensteuer der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag jedoch insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt (Einschleifregelung).

Der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag können damit nur insoweit wirksam werden, als im Einkommen entsprechende nichtselbständige Einkünfte enthalten sind. Die Einschleifregelung erweist sich deswegen als geboten, weil sonst auch ein kurzfristiger Lohnbezug (zB vorübergehende Leistung von Waffenübungen, kurzfristiges sonstiges Dienstverhältnis) die vollen Absetzbeträge auslösen und die auf andere Einkünfte entfallende Einkommensteuer kürzen würde. Dies wäre in Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unsachlich (vgl. *Doralt/Herzog*, EStG¹⁴, § 33 Tz 18).

Für die Ermittlung der abzugsfähigen Absetzbeträge wird auf die nichtselbständigen Einkünfte der Durchschnittssteuersatz angewendet (vgl. auch UFS 7.8.2006, RV/0643-L/06; UFS 11.1.2008, RV/0664-G/07).

Im vorliegenden Fall sind im Einkommen 2010 von 11.347,15 € lohnsteuerpflichtige Einkünfte von 9.646,27 € enthalten. Die Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt 126,71 €, der Durchschnittssteuersatz somit 0,0112 (126,71 / 11.347,15). Die Absetzbeträge für Lohnsteuerpflichtige (Verkehrsabsetzbetrag 291 €, Arbeitnehmerabsetzbetrag 54 €, insgesamt 345 €) sind daher mit 108,03 € (9.646,27 x 0,0112) begrenzt.

In der Praxis erfolgt die Kürzung vorrangig beim Verkehrsabsetzbetrag. Im Einkommensteuerbescheid 2010 wurden daher der Arbeitnehmerabsetzbetrag in voller Höhe von 54,00 € und der Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 54,03 € in Abzug gebracht.

Die im Einkommensteuerbescheid 2010 erfolgte Kürzung des Verkehrsabsetzbetrages entspricht somit der geltenden Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nicht zugelassen, weil es im vorliegenden Fall um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung geht. Die gegenständlichen Rechtsfragen sind vielmehr klar aus dem Gesetz lösbar.