



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, gegen die Bescheide betreffend Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gem. § 299 Abs. 1 BAO für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

In der für das Berufungsjahr elektronisch übermittelten Erklärung beantragte der Bw ua den Alleinverdienerabsetzbetrag und Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 1. April 2005 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von € 364,00 anerkannt. Die Aufwendungen für

Krankheitskosten – von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist – wurden mit der Begründung nicht anerkannt, dass sie den Selbstbehalt in Höhe von € 4.022,17 nicht übersteigen würden.

Mit Bescheid vom 26. Juli 2005 wurde der Bescheid vom 1. April 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 299 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweisen würde.

Mit gleichem Datum erging ein neuer Sachbescheid. Begründend wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen eine Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 4.475,42 nicht übersteigen würden.

Weiters wurde ausgeführt, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zum beilegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich gemacht hätten. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall hätte das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag hätte nicht berücksichtigt werden können, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners des Bw höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 2.200,00 gewesen seien.

Mit Eingabe vom 25. August 2005 erhob der Bw sowohl gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 sowie gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass seine Gattin im genannten Zeitraum 2004 ihr Studium fortgesetzt und – in Folge des Konkurses – kein wie immer geartetes Einkommen aus einem Beschäftigungsverhältnis mehr erzielt hätte (ein eindeutiges Indiz, dass sie ausschließlich studiert hätte, sei ihre Mitversicherung bei ihm in der Krankenversicherung; er sei ja gesetzlich verpflichtet gewesen, die Beträge monatlich an die Gebietskrankenkasse für sie abzuführen (was im ganzem Jahr 2004 zugetroffen habe)).

Es sei jedoch auch richtig, dass seine Gattin eine Überweisung des AMS S. erhalten habe. Dieser Betrag würde aus den Ansprüchen im Konkursverfahren gegen den ehemaligen Studienkreis F. resultieren. Aus dem Bescheid des AMS S. sei auch genau angeführt worden aus welchem/n Titeln sie das Geld erhalten habe: dies würde zum größten und überwiegenden Teil eine Abgeltung für nicht konsumierten Urlaub mehrerer Jahre betreffen.

Die Zahlungsansprüche aus diesem Titel würden mehrere Perioden betreffen, seien jedoch nicht abgegrenzt, sondern in einem ausbezahlt worden. Daher sei es im Jahr 2004 einmalig zur Überschreitung des Grenzbetrages gekommen.

Für ihn als Alleinverdiener bedeute eine Rückzahlung von rund € 700 aus mehreren Gründen viel Geld, welches noch dazu bereits im gutem Glauben verbraucht worden sei.

Eine rigorose Rückzahlung auf Grund der Überschreitung der Zuverdienstgrenze seiner Gattin wegen der verrechnungstechnisch nicht administrierbaren Abgrenzung mehrerer Perioden – "unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen" vorzuschreiben, erscheine seines Erachtens aus den gerade genannten Gründen in einem anderen Licht.

Er bitte daher zu berücksichtigen, dass gerade in diesem Fall "die steuerlichen Auswirkungen" für ihn persönlich "als nicht geringfügig angesehen werden" müssten.

Aus der Bescheidbegründung könne auch abgeleitet werden, dass eine andere Würdigung des Sachverhaltes möglich gewesen wäre: "Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde (...) " überwiegen (Billigkeitsinteressen?).

Er ersuche daher nunmehr, in Anbetracht seiner Sachverhaltsdarstellung die Gründe der Entscheidung nochmals abzuwägen, einer neuen Bewertung zuzuführen und stelle folgende Anträge:

- 1) ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides – in eventu
- 2) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 26. Juli 2005 und Wiederherstellung des ursprünglichen Bescheides vom 1. April 2005.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2005 wurde die oa Berufung gegen den Bescheid vom 26. Juli 2005 als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass gemäß § 19 Einkommensteuergesetz Einnahmen in jenem Kalenderjahr als bezogen gelten würden, in dem sie dem Stpf zugeflossen seien. Demnach würden die vom Insolvenzausgleichsfonds überwiesenen Beträge als im Jahr 2004 zugeflossen gelten, unabhängig davon, aus welchem Jahr der Anspruch stamme. Ausnahmen dazu würde es nur für Nachzahlungen aus Pensionen und Bezüge aus der Unfallversorgung geben. Da laut eigener Erklärung keine Kinder dem gemeinsamen Haushalt angehören würden, würde die für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgebliche Einkommensgrenze der Partnerin € 2.200,00 betragen. Laut Lohnzettel betrage deren Einkommen € 4.158,00 (brutto € 4.290,00 minus Werbungskostenpauschale € 132,00). Da der Grenzbetrag für die Gewährung überschritten worden sei (laut Gesetz gelte auch eine geringfügige Überschreitung), sei die Berufung abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 7. November 2005 stellte der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Berufung vom 29. August 2005 verwiesen. Ergänzend wurde vorgebracht, dass es zwar richtig sei, dass seine Gattin eine Überweisung des AMS S. erhalten habe. Dieser Betrag würde aus den Ansprüchen im Konkursverfahren gegen den ehemaligen Studienkreis F. resultieren. Aus dem Bescheid des AMS S. sei auch genau angeführt, aus welchem/n Titel sie das Geld erhalten habe: dies würde zum größten und überwiegenden Teil eine Abgeltung für nicht konsumierten Urlaub mehrerer Jahre betreffen. Die Zahlungsansprüche aus diesem Titel würden mehrere Perioden betreffen, die jedoch nicht abgegrenzt, sondern in einem ausbezahlt worden seien. Daher sei es im Jahr 2004 einmalig zur Überschreitung des Grenzbetrages bekommen. Bei entsprechender Abgrenzung für die betroffenen Jahre hätte das Einkommen der Gattin des Bw den Grenzbetrag – in jedem dieser Jahre - nicht überschritten. Da es anscheinend aus verrechnungstechnischen Gründen dem AMS nicht möglich sei, diese Abgrenzung periodenweise vorzunehmen, würde er aus einkommensteuerlicher Sicht Nachteile erleiden, die nicht im Sinne des Gesetzes seien.

In diesem Zusammenhang würde er auf folgende Gesetzesänderung im AbgÄG 2005, die seine Ausführungen mehr als unterstreichen würde, verweisen. Damit sei diese Passage im Gesetz geändert geworden ("Nachzahlungen im Insolvenzverfahren"), die derzeit noch im Ermessen der Behörde liegen würden:

"§ 19 (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. (...) Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten als in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für den der Anspruch besteht".

In den erläuternden Erklärungen zum AbgÄG 2005 sei dargelegt worden, auf welche Art von Fällen der Gesetzgeber abstellen würde, damit in Zukunft dies klar geregelt sei.

Besonderer Teil –Änderung des EStG – zu Z 8 und 23 (§§ 19 Abs 1 und 124 b Z 129 EStG 1988):

"Die Zahlungen von Insolvenz-Ausfallsgeld erfolgt in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Dies führt auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachzahlungen, (...), während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren sollen daher – wie bereits bisher Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist."

Aus der Bescheidbegründung könne auch abgeleitet werden, dass eine andere Würdigung des Sachverhaltes möglich gewesen wäre: "Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde (...) " überwiegen(Billigkeitsinteressen?). Gerade hier sei aber im Lichte des oben genannten die Entscheidung unbillig, wo doch die Rückzahlung gerade wegen der verrechnungstechnisch

nicht administrierbaren Abgrenzung mehrerer Perioden – "unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigsgründen" – vorgeschrieben worden sei.

Der Bw bitte daher zu berücksichtigen, dass gerade in diesem Fall "die steuerlichen Auswirkungen" für ihn persönlich – als Alleinverdiener – nicht geringfügig seien.

Abschließend stellte der Bw nachstehende Anträge:

- 1) ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides – in eventu
- 2) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 26. Juli 2005 und Wiederherstellung des ursprünglichen Bescheides vom 1. April 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004.

§ 299 Abs. 1 BAO lautet:

"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."

Seit dem AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124, kann die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 299 Abs 1 BAO 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".

Diese Textierung stellt unmissverständlich klar, dass eine Bescheidaufhebung ausschließlich wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit des Bescheides gestattet ist und nicht etwa wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (vgl. § 299 Abs 1 lit.c BAO aF) wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde (vgl. § 299 Abs 1 lit. a BAO aF). Damit ist als Vorfrage abzuklären, ob der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 infolge der Gewährung des Alleinverdienerbsetzbetrages bei Überschreiten der Einkünfte der Gattin des Bw über den Grenzbetrag von höchstens € 2.200,00 mit dem Mangel der inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Gemäß § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 364,00 jährlich zu, wenn sein (Ehe-) Partner Einkünfte von höchstens € 2.200,00 (ohne Kind) bezieht.

Die Tatsache, dass die Gattin des Bw im streitgegenständlichen Jahr steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von € 4.290,00 (brutto) abzüglich Werbungskostenpauschale in Höhe von € 132,00 bezogen hat, die somit höher sind als der für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgebliche Grenzbetrag von € 2.200,00, wird vom Bw auch gar nicht bestritten.

Anzumerken ist, dass sich die Höhe der einzelnen Bezüge der Gattin des Bw aus den übermittelten Lohnzetteln ergibt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt daher die Tatbestandsvoraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO vor.

Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2002/97 und idF BGBl I 2003/124 steht im Ermessen, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit auszuüben ist. Wie der VwGH seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25.3.1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (s. VwGH vom 24.10.2000, 95/14/0085) ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotzdem werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist, bzw wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 54 und 55).

Das Finanzamt begründete sein Ermessen damit, dass das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können. Wenn der Bw daher in der Berufung vorbringt, dass aus der Bescheidbegründung auch abgeleitet werden könne, dass eine andere Würdigung des Sachverhaltes möglich gewesen wäre: "Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde (...)" überwiegen, dann muss dem entgegengehalten werden, dass dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung eine zentrale Bedeutung zu kommt. Ein Steuerpflichtiger dessen Gattin mehr als € 2.200,00 bezieht (erzielt) bekommt den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht. Im gegenständlichen Fall muss daher dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang zuerkannt werden, weshalb das Finanzamt zu Recht den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 1. April 2005 mit Bescheid vom 26. Juli 2005 aufgehoben hat. Zumal die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig ist, da dem Bw wegen Überschreitens der Zuverdienstgrenze seiner Gattin der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht.

Der Bescheid vom 1. April 2005 wurde daher zu Recht gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Sachbescheid erlassen.

2. Einkommensteuer für das Jahr 2004:

Die Argumentation des Bw in der Berufung bzw im Vorlageantrag beschränkt sich im wesentlichen darauf, dass seine Gattin im Jahr 2004 eine Überweisung des AMS erhalten habe. Dieser Betrag würde aus den Ansprüchen im Konkursverfahren des ehemaligen Studienkreises F. resultieren, der eine Abgeltung für nicht konsumierten Urlaub mehrerer Jahre betreffen würde. Die Zahlungsansprüche aus diesem Titel würden mehrere Perioden betreffen, die jedoch nicht abgegrenzt, sondern in einem ausbezahlt worden seien. Daher sei es im Jahr 2004 einmalig zur Überschreitung des Grenzbetrages gekommen. Bei entsprechender Abgrenzung für die betroffenen Jahre hätte das Einkommen der Gattin des Bw diesen Grenzbetrag in jedem dieser Jahre nicht überschritten. Da es anscheinend aus verrechnungstechnischen Gründen dem AMS nicht möglich sei, diese Abgrenzung periodenweise vorzunehmen, würde er aus einkommensteuerlicher Sicht Nachteile erleiden, die nicht im Sinne des Gesetzes seien.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht lediglich für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind und für Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung über die bescheidmäßig abgesprochen wird. Diese Ausnahmetatbestände liegen jedoch im gegenständlichen Fall unbestreitbar nicht vor.

Ein Zufluss nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält (VwGH 5.3.1986, 85/13/0085). Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag ist dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift zugeflossen (VwGH 10.11.1987, 86/14/0201). Das Steuerrecht stellt demnach grundsätzlich – mit oben genannten Ausnahmen – nicht darauf ab, für welchen Zeitraum eine Zahlung geleistet wird. Entscheidend ist ausschließlich der Zeitpunkt der Erlangung der Verfügungsmacht. Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass die im Jahr 2004 überwiesenen Zahlungen des Insolvenzausgleichsfonds an die Gattin des Bw auch im Jahr 2004 der Besteuerung zu unterziehen sind und daher auch die Höhe der Einkünfte der Gattin des Bw Auswirkungen auf die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages des Bw haben.

Auch wenn es – wie im gegenständlichen Fall – durchaus zutrifft, dass die Zahlungsansprüche der Gattin des Bw mehrere Perioden betreffen, jedoch nicht abgegrenzt sondern im einem ausbezahlt worden sind und es daher zu einer Überschreitung des Grenzbetrages für den Alleinverdienerabsetzbetrages gekommen ist, und es somit im Jahr 2004 für den Bw – durch

den Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages - zu einer höheren Steuerbelastung gekommen ist, als sich bei entsprechender Abgrenzung für die jeweiligen Jahre ergeben würde, muss abschließend doch festgestellt werden, dass das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2004 entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen ermittelt hat und die errechnete Abgabennachforderung in Einklang mit den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu Recht besteht.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass die vom Bw im Vorlageantrag ausgeführte Änderung des Einkommensteuergesetzes zu § 19 leg.cit. nach den Vorlagen des Ausschussberichtes zum Nationalrat erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet werden anzuwenden ist. Da diese geänderte Bestimmung im streitgegenständlichen Jahr noch nicht anzuwenden ist, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch diese Argumentation der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt X. zu St. Nr. Y.

Wien, am 1. Februar 2006