



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vom 12. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 10. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) reichte am 19. Februar 2007 beim Standort A. des Finanzamtes X. eine Erklärung zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für 2006 ein. Auf der ersten Seite des Formulars waren bezüglich der persönlichen Verhältnisse die entsprechenden Felder für *verheiratet*, (mindestens 7monatiger) Familienbeihilfenanspruch für *2 Kinder* und *Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) wird beansprucht* ausgefüllt und der Gatte namentlich sowie mit seiner Sozialversicherungsnummer angegeben.

Am 27. Februar 2007 erging ein - soweit für das anhängige Verfahren relevant – mit den Angaben in der ANV-Erklärung übereinstimmender Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid für 2006 mit einer Gutschrift von 779,- €.

Im Juli 2007 führte das FA eine nachträgliche Bescheidkontrolle durch und stellte dabei fest, dass bei der Bw. die Voraussetzungen für den AVAB im Jahr 2006 nicht gegeben waren, weil ihr Gatte in diesem Jahr Einkünfte von 14.984,89 € bezogen und er damit die für die

Gewährung des AVAB maßgebliche Einkunftsgrenze des (Ehe-)Partners von 6.000,- € überschritten hatte. Gleichzeitig brachte diese Überprüfung zu Tage, dass auch der Gatte für 2006 den AVAB in Anspruch genommen hatte.

Aufgrund dieser Feststellung nahm das FA am 10. Juli 2007 den an die Bw. ergangenen EST-Bescheid 2006 vom 27. Februar 2007 gemäß § 303 Abs.4 BAO wieder auf und erließ in der Folge einen neuen Sachbescheid, ohne darin den AVAB zu berücksichtigen. In der Begründung zum neuen Einkommsteuerbescheid wurde auf den Entfall der Voraussetzungen für die Gewährung des AVAB wegen Überschreitens der maßgeblichen Einkunftsgrenze von 6.000,- € durch den Gatten verwiesen.

Die gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. mit einer entsprechenden Auskunft, die ihr vom FA vor der Einreichung der ANV-Erklärung für 2006 erteilt worden sei. Ein Bediensteter des Infocenters habe ihr auf ihre dbzgl. Frage nach Einblick in die abgabenbehördlichen EDV-Daten nahe gelegt, sowohl der Gatte als auch die Bw. sollten im ANV-Formular das für die Beantragung des AVAB vorgesehene Feld ankreuzen. Nachdem sich bei der ANV für das Jahr 2005 herausgestellt habe, dass der AVAB zu Unrecht nicht berücksichtigt worden war, weil das entsprechende Feld nicht angekreuzt gewesen sei, habe man sich beim ANV-Antrag für 2006 vor der Einreichung der Erklärung besonders sorgfältig informieren wollen.

Am 6. September 2007 erließ das FA eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE). In der Begründung wurde neuerlich, nun unter Darstellung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen des § 33 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG), auf die über der maßgeblichen Einkunftsgrenze liegenden Bezüge des Gatten verwiesen. Der als Anraten des Finanzamtsmitarbeiters interpretierten Auskunft liege vermutlich ein Missverständnis zu Grunde.

Vor Ablauf der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages erhob die Bw. am 10. Oktober 2007 „Einspruch“. Die Auskunft des Mitarbeiters sei deutlich gewesen. Ein Missverständnis liege nicht vor. Zudem sei ihr Antrag von einem anderen Mitarbeiter an Hand der sowohl zu ihrer Person als auch zu ihrem Gatten gespeicherten Daten überprüft und anerkannt worden, wie die Auszahlung des Guthabens zeige. Dabei hätte der Fehler jedenfalls auffallen müssen. Die Entscheidung des FA sei für sie deshalb unverständlich.

Das FA legte das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

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

Die Voraussetzungen für den AVAB-Anspruch sind in § 33 Abs. 4 Z.1 EStG geregelt. Die für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen dieser Norm lauten:

*„Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt.... Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. ...Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe) Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt.“*

Der Bestimmung ist einerseits unzweifelhaft zu entnehmen, dass kein AVAB-Anspruch besteht, wenn der (Ehe-)Partner in einem Jahr Einkünfte von mehr als 6.000,- € erhalten hat bzw. andererseits, dass ein gleichzeitiger AVAB-Anspruch beider (Ehe-)Partner ausgeschlossen ist.

Aus der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung der Norm ist zu ersehen, dass die Gewährung des AVAB nicht im Ermessen der Behörde liegt. Liegen die zitierten Voraussetzungen vor, so *hat* der betreffende Abgabepflichtige einen AVAB-Anspruch, den die Abgabenbehörde – bei entsprechender Antragstellung – zwingend im Bescheid zu berücksichtigen *hat*. Ebenso zwingend *hat* die Behörde aber die Gewährung des AVAB zu versagen, wenn auch nur eine der in § 33 Abs. 4 Z.1 EStG genannten Voraussetzungen fehlt. In diesem Fall, *darf* die Behörde den AVAB im Einkommensteuerbescheid *nicht* in Abzug bringen.

Verstößt ein Bescheid gegen diese gesetzliche Vorgabe, ist er inhaltlich unrichtig.

Im anhängigen Fall ist nach der Aktenlage unstrittig, dass sowohl die Bw. als auch ihr Gatte, mit den im Jahr 2006 bezogenen Einkünften eindeutig über der Grenze von 6.000,- € lagen. Dies ergibt sich aus den der Abgabenverwaltung von deren Dienstgebern gemeldeten Lohnzetteldaten, deren Richtigkeit im Rechtsmittelverfahren nicht in Frage gestellt wurde. Auch war sowohl in dem am 27. Februar 2007 an die Bw. ergangenen als auch in jenem, mit gleichem Datum für deren Gatten ausgefertigten EST-Bescheid für 2006 ein AVAB berücksichtigt worden. Beide Bescheide waren daher im Spruch unrichtig.

Nach § 303 Abs.4 BAO ist die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens von Amts wegen „zulässig“, wenn „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".*

Im Gegensatz zu § 33 Abs. 4 Z.1 EStG handelt es sich bei § 303 Abs. 4 BAO um eine Ermessensbestimmung. Dies ergibt sich aus dem in der Norm verwendeten Begriff *zulässig*. Der Gesetzgeber überlässt es dem pflichtgemäßen Ermessen der Behörde, ob sie, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, einen unrichtigen Bescheid auf Basis dieser Bestimmung aus dem Rechtsbestand entfernt oder nicht.

Dies bedeutet nun keineswegs, dass es der Willkür der Behörde überlassen bleibt, ob sie einen im Widerspruch mit der Rechtslage stehenden Bescheid unangetastet lässt oder aufhebt. Vielmehr gibt § 20 BAO vor, wie die Behörde Ermessensentscheidungen zu treffen hat.

§ 20 BAO lautet: *„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.“*

Nach Lehre und Rechtsprechung haben sich Ermessensübungen vor allem am Zweck einer Norm zu orientieren. Dies bedeutet insbesondere, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Unter Billigkeit ist nach der ständigen Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Parteien zu verstehen, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Billigkeit verlangt beispielsweise die Berücksichtigung von Treu und Glauben, des steuerlichen Verhaltens der Partei und ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse. Unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit ist etwa das Prinzip der Verwaltungsökonomie zu beachten. Auch das Verhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund und den Auswirkungen der Aufhebung kann bei Interessensabwägung von Bedeutung sein (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 20 bzw. § 299 BAO Tz 52ff mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Im Rahmen des § 303 Abs. 4 BAO ist es für die Ermessensübung grundsätzlich ohne Bedeutung, ob die Rechtswidrigkeit eines Bescheides auf ein Verschulden – sei es der Partei oder der Abgabenbehörde - zurückzuführen ist. In der Lehre wird zumindest die Kausalität des Verhaltens der Verfahrensparteien und damit die Ursache für die Rechtswidrigkeit eines Bescheides als ein Kriterium bei der Ermessensabwägung über eine Bescheidaufhebung

gesehen (Ritz, aaO, Tz. 59). Aufgrund besonderer Umstände kann im Einzelfall aber auch der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine Aufhebung sprechen (VwGH, 12.4.1984, 84/15/0041).

Eine ordnungsgemäße Ermessensentscheidung erfordert, dass sich die Behörde mit allen dafür maßgeblichen Umständen auseinandersetzt und diese gegeneinander abwägt. Die dbzgl. Überlegungen der Behörde sind in der Begründung des Aufhebungsbescheides so darzulegen, dass für Dritte (den Bescheidadressaten aber auch die Rechtsmittelbehörde) nachvollziehbar ist, weshalb sich die Behörde im Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens für die Bescheidaufhebung entschieden hat.

In der Begründung zu dem im anhängigen Verfahren auf Basis des § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Wiederaufnahmebescheid vom 10. Juli 2007 verwies die Abgabenbehörde auf anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben hervorgekommene, neue Tatsachen, die der Begründung zum Einkommensteuerbescheid zu entnehmen seien. Bei der Abwägung der Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsgründe habe im vorliegenden Fall das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung gegenüber dem Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen. Auch seien die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig anzusehen.

Mit dieser Begründung ist der Behörde zwar grundsätzlich keine mangelhafte Darlegung ihrer Ermessensabwägung vorzuwerfen. Allerdings hat die Bw. in der Berufung auf spezielle Umstände verwiesen, welche eine konkrete Auseinandersetzung im Rahmen der Ermessensentscheidung erfordern, um zu klären, ob sie von solchem Gewicht sind, dass die Behörde bei Abwägung der Gesamtumstände zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid kommen hätte müssen.

Die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung durch den UFS brachte allerdings in diese Richtung keinen Fehler im Spruch des Bescheides hervor.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) verweist in seiner Judikatur zur Ermessensübung der Behörden im Rahmen von Bescheidkorrekturen regelmäßig auf den Zweck der solchen Maßnahmen zugrunde liegenden Verfahrensbestimmungen, sei es nun § 293 BAO (Bescheidberichtigung), § 299 BAO (Bescheidaufhebung) oder § 303 BAO (Wiederaufnahme). Diese Bestimmungen seien gerade dazu geschaffen worden, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Durchbruch zu verhelfen. Sofern nicht besondere Umstände vorliegen, sei der Behörde daher kein Vorwurf zu machen, wenn sie bei Ihrer Ermessensübung dem Gebot der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen im Sinne des § 114 BAO den Vorrang einräumt und

zu Gunsten der Richtigstellung des Bescheides entscheidet (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124 stellvertretend für viele).

Auch im hier zu beurteilenden Fall erscheint die Ermessensübung des Finanzamtes zu Gunsten der Bescheidaufhebung berechtigt, zumal die Zuerkennung des AVAB, sowohl bei der Bw. als auch bei ihrem Gatten, eine nicht bloß geringfügige Unrichtigkeit des inzwischen aus dem Rechtsbestand entfernten Veranlagungsbescheides bewirkt hat.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Bw. den Bescheidmangel durch unrichtige Angaben in ihrer ANV-Erklärung (Ankreuzen des AVAB-Feldes trotz Einkünften des Gatten von wesentlich mehr als 6.000, € und trotz gleichzeitigen AVAB-Antrages des Gatten) jedenfalls mitverursacht hat.

Ob sie ihn auch verschuldet hat, kann grundsätzlich dahingestellt bleiben, da Maßnahmen nach § 303 Abs. 4 BAO, wie ausgeführt, an sich verschuldensunabhängig sind. Doch kann in besonders gelagerten Fällen dem Verschulden im Rahmen der Ermessensentscheidung Bedeutung zukommen.

In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass im ANV-Formular das Antragsfeld für den AVAB in Verbindung mit folgendem Satz steht: *„Ich beantrage den Alleinverdienerabsetzbetrag und erkläre, dass mein (Ehe)Partner/ meine (Ehe)Partnerin diesen nicht in Anspruch nimmt.“*

Darüber hinaus ist auf der letzten Seite des Formulars, auf welcher die Bw. die Richtigkeit ihrer Angaben mit ihrer Unterschrift bestätigt hat, eine ausführliche Information über die Voraussetzungen u.a. für den AVAB-Anspruch angebracht. Insofern ist die Bw. von einem Mitverschulden an der Unrichtigkeit des inzwischen aufgehobenen Erstbescheides nicht frei zu sprechen – dies umso mehr in Hinblick auf den zweifachen Verstoß gegen die Antragsvoraussetzungen.

Zur Frage eines behördlichen Mitverschuldens ist anzumerken, dass die in der Berufung angeführten Vorgänge bei der innerbehördlichen Überprüfung mangels Erinnerung der in Frage kommenden Mitarbeiter nicht bestätigt wurden. Es muss daher dahin gestellt bleiben, ob und ggfs. in welcher Form Bedienstete des Finanzamtes zum unrichtigen Ankreuzen der ANV-Erklärung des Bw. allenfalls beigetragen haben.

Allerdings erscheint es dem UFS äußerst unwahrscheinlich, dass Mitarbeiter des Infocenters, welche gerade mit Fragen zum AVAB tagtäglich befasst sind, den Bw. und auch dessen Gattin, nach Überprüfung der im abgabenbehördlichen EDV-System gespeicherten Daten, gleichsam angeleitet haben sollen, den AVAB-Antrag zu stellen. Noch weniger glaubhaft erscheint eine Empfehlung zur Antragstellung für 2006 an beide Ehegatten.

Das Ergehen eines Bescheides, der sich später als unrichtig erweist, lässt als solches weder einen Schluss auf eine Genehmigung noch auf eine mangelhafte Bearbeitung durch die zuständigen Behördenorgane zu, weil das System der Abgabenverwaltung die Überprüfung von Abgabenerklärungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. in unterschiedlichen Verfahrenssituationen vorsieht. Zum Teil erfolgt demnach die erstmalige Überprüfung von Erklärungsinhalten erst nach dem Ergehen eines Bescheides. Zur nachträglichen Korrektur dadurch allenfalls unrichtig ergangener Bescheide dienen Verfahrensvorschriften wie jene des § 303 Abs. 4 BAO.

Soweit in der Berufung auf das Jahr 2005 Bezug genommen wird, sei angemerkt, dass die Gewährung des AVAB beim Gatten im Rahmen der zu dessen ANV-Bescheid 2005 ergangenen BVE zu Unrecht erfolgt ist, weil die Bw. auch in diesem Jahr Einkünfte von mehr als 6.000,- € bezogen hat.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass niemand aus einer falschen Rechtsanwendung in der Vergangenheit Ansprüche für die Zukunft ableiten kann.

Auf Basis des dargestellten Sachverhaltes waren im laufenden Verfahren waren, keine Umstände zu berücksichtigen, welche aufgrund der Besonderheit des Einzelfalles ein Abgehen von der grundsätzlich nicht zu beanstandenden Ermessensübung zu Gunsten der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen erfordert hätten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Dezember 2007