



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.1, vom 18. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, je datiert mit 21. Oktober 2005 betreffend Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie der ersetzenden Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO für die Jahre 2003 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Berufungen gegen die mit den aufhebenden Bescheiden gleichzeitig erlassenen ersetzenden Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Alle gegenständlich angefochtene Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In den für die Jahre 2003 und 2004 elektronisch übermittelten Erklärungen, je vom 10. Februar 2005 beantragte der Bw. ua. jeweils die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages.

Entsprechend dieser Antragbegehren wurde vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 14. Februar 2005 ein Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von € 364,00 sowie im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 22. Februar 2005 ein Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von € 494,00 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen steuermindernd berücksichtigt.

Mit Bescheiden jeweils datiert mit 21. Oktober 2005 wurden die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gemäß § 299 BAO vom Finanzamt 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 sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen habe.

Gleichzeitig wurden vom Finanzamt ersetzende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 nach der Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO erlassen. In diesen wurde ua. begründend argumentiert, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht habe berücksichtigt werden können, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners des Bw. in den Jahren 2003 und 2004 höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 4.000,00 € gewesen sei.

Mit Eingabe vom 18. November 2005 erhob der Bw. sowohl gegen die Bescheide über die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie der ersetzenden Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003 und 2004 fristgerecht Berufung. Begründend führte der Bw. darin im Wesentlichen aus, dass er in seinen Anträgen zur Einkommensteuerveranlagung 2003 und 2004 weder wissentlich falsche Angaben gemacht noch wesentliche Tatsachen verschwiegen habe. Seinen Antragsbegehren entsprechend habe das Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 den Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt. Er habe auf Grund dieser Bescheidergebnisse damit in gutem Glauben annehmen können, dass seine Anträge zu den Einkommensteuerveranlagungen 2002 und 2004 vom Finanzamt ordnungsgemäß überprüft und berechnet worden seien und ihm daher der Alleinverdienerabsetzbetrag für diese beiden Jahre zustehe. Gegenständlich handle es sich seiner Ansicht nach ausschließlich um ein Amtsverschulden, auch sei für ihn rechtlich nicht nachvollziehbar aus welchen Gründen die Bescheide aufgehoben und neu erlassen worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidungen, je datiert mit 1. Dezember 2005, wurden die Berufungen des Bw. gegen die ersetzenden Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2005 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufungen zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorlageberichten vom 4. Jänner 2006 stellte das Finanzamt die Anträge auf Abweisung der Berufungen gegen die ersetzenden Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 im Sinne der erlassenen Berufungsvorentscheidungen. Gleichzeitig wurden vom Finanzamt auch die Berufungen gegen die beiden Aufhebungsbescheide, diese jedoch ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2007 wurde dem Bw. vom Finanzamt nachstehende „Bescheidbegründung“ übermittelt:

„Ergänzende Begründungen zu den Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 je vom 21. Oktober 2005.

Die Gesetzesbestimmung des § 299 BAO idF BGBl I 2002/97, anzuwenden ab 1. Jänner 2003 (siehe § 323 Abs. 10 BAO), lautet wie folgt:

„(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) 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.“

Der Inhalt eines Einkommensteuerbescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden des Finanzamtes noch ein Verschulden des Steuerpflichtigen voraus.

Begründung:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 364,00 (Kj. 2003) sowie € 494,00 (Kj. 2004 mit Kind iSd § 106 Abs. 1) jährlich zu, wenn sein (Ehe-) Partner bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens € 4.400,00 (Kj. 2003) bzw. von höchstens € 6.000,00 erzielt.

Die Tatsache, dass ihre Gattin A. in den Jahren 2003 und 2004 steuerpflichtige Einkünfte (Brutto 2003: € 11.060,85, Brutto 2004: € 10.305,10) bezogen hatte, die somit höher sind als der für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgeblichen Grenzbetrages (2003: € 4.400,00, 2004: € 6.000,00), ergibt sich aus den elektronisch übermittelten Lohnzetteln.

Durch die Berücksichtigung der Alleinverdienerabsetzbeträge in den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 waren die Bescheide inhaltlich unrichtig und somit lagen auch die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO für die Einkommensteuerbescheide vom 14.2.2005 (Kj. 2003) und vom 22.2.2005 (Kj. 2004) zweifelsohne vor.

Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO 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.

Das Ermessen für die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wird damit begründet, dass in den vorliegenden Fällen das Interesse des Finanzamtes an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung und das Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über das Interesse des Steuerpflichtigen auf Rechtsbeständigkeit zu stellen ist. Auch die steuerlichen Auswirkungen (2003: € 364,00 und 2004: € 494,00) können zweifelsohne nicht als geringfügig angesehen werden. Auch wurde durch diese

Bescheidaufhebung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen, da jeder andere Steuerpflichtige dessen Gattin die Einkunftsgrenzen (zB mehr bezieht als 2003: € 4.400,00, 2004: € 6.000,00) für den Alleinverdienerabsetzbetrag überschreitet den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht bekommt.

Unter all diesen Erwägungen war es auch nicht unbillig, dass die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gemäß § 299 BAO aufzuheben und zwei neue Sachbescheide zu erlassen waren.“

Des Weiteren erließ das Finanzamt mit gleichem Datum auch einen Mängelbehebungsauftrag nach § 275 BAO, zumal vom Bw. bisher keinerlei „Begründungsvorbringen“ dahingehend erstattet worden waren, warum das Ergebnis der ersetzenden Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 bezüglich der Nichtgewährung des „Alleinverdienerabsetzbetrages“ unrichtig sein solle.

In Reaktion auf diese ergänzenden Mitteilungen des Finanzamtes, wies der Bw. in seinem Schriftsatz vom 20. November 2007, ohne ein ergänzendes neues Berufungsvorbringen zu erstatten im Wesentlichen darauf hin, dass er seine Berufungsbegehren vom 17. November 2005 vollinhaltlich aufrecht erhalte und nach wie vor auf sein Recht auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bestehe.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Aufhebungsbescheide iSd § 299 BAO betreffend Einkommensteuer der Jahr 2003 und 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).

Der Inhalt eines Bescheides ist jedenfalls dann rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht der anzuwendenden Gesetzeslage entspricht.

Der Unabhängige Finanzsenat zweifelt nicht an den Vorbringen des Bw., dass er nicht wissentlich falsche Angaben in den elektronischen Einkommensteuererklärungen gemacht habe. Allerdings ist dieses Vorbringen für sich nicht geeignet der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, zumal eine auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung nur auf die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Bescheides abstellt, nicht dagegen darauf ob auch ein Verschulden der Abgabenbehörde oder/und des Abgabepflichtigen an der Rechtswidrigkeit vorliegt. Die Gründe, welche zur Rechtswidrigkeit des Bescheides geführt haben mögen, haben daher im Anwendungsbereich des § 299 BAO gänzlich unbeachtet zu bleiben. Für die Aufhebbarkeit von Bescheiden ist auch bedeutungslos, ob der Bescheid (formell) rechtskräftig geworden ist.

Dem Einwand des Bw., er habe in gutem Glauben annehmen müssen, dass die Abgabenbehörde seine Anträge ordnungsgemäß überprüft habe und folglich von einer einmal bescheidmäßig festgelegten Rechtsansicht nicht abgehen könne, ist zu entgegen, dass gerade der Normzweck des § 299 BAO dem Finanzamt die Direktive dafür darbietet, unterlaufene Fehler zu korrigieren und damit inhaltliche Rechtswidrigkeiten eines Bescheides zu beseitigen und richtig zu stellen.

Da eine Bescheidaufhebung auf die Gewissheit der Rechtswidrigkeit abzielt, ist als Vorfrage abzuklären, ob der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003 vom 14. Februar 2005 sowie der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2004 vom 22. Februar 2005 infolge der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei Überschreiten der Einkünfte der Gattin des Bw. über den Grenzbetrag iSd § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (2003: € 4.400,00, 2004: € 6.000,00), mit dem Mangel der inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 364,00 (Kj. 2003) sowie € 494,00 (Kj. 2004 mit Kind iSd § 106 Abs. 1) jährlich zu, wenn sein (Ehe-) Partner bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens € 4.400,00 (Kj. 2003) bzw. von höchstens € 6.000,00 (Kj. 2004) erzielt.

Die Tatsache, dass die Gattin des Bw. in den Jahren 2003 und 2004 steuerpflichtige Einkünfte (Brutto 2003: € 11.060,85, Brutto 2004: € 10.305,10) bezogen hatte, die somit höher sind als die für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgeblichen jährlichen Grenzbetrages (2003: € 4.400,00, 2004: € 6.000,00), wird vom Bw. nicht bestritten und ergibt sich aktenkundig aus den für die Gattin des Bw. übermittelten Lohnzetteln. Da somit der Alleinverdienerabsetzbetrag dem Bw. für die Jahre 2003 und 2004 nicht zustand ergibt sich die Schlussfolgerung, dass sowohl der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003 vom 14. Februar 2005 als auch der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2004 vom 22. Februar 2005 eindeutig inhaltlich rechtswidrig war.

Auf Grund der für den Zeitpunkt der Aufhebung maßgebenden Sach- und Rechtslage waren gegenständlich auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Tatbestandsvoraussetzungen für die in Rede stehenden Bescheidaufhebungen zweifelsohne gegeben.

Die Aufhebung eines 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. 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).

Eine ordnungsgemäße Ermessensentscheidung erfordert, dass sich die Behörde mit allen dafür maßgeblichen Umständen auseinandersetzt und diese gegeneinander abwägt. Die diesbezüglichen 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.

Das Finanzamt begründete sein Ermessen im Wesentlichen damit, dass das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung und das Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über das Interesse des Bw. auf Rechtsbeständigkeit zu stellen sei und die steuerlichen Auswirkungen (2003: € 364,00 und 2004: € 494,00) nicht als geringfügig anzusehen seien. Ebenso sei durch diese Bescheidaufhebungen dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen worden.

Auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war es auf Grund der aufgezeigten Erwägungen 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 des Bw. an der Rechtsbeständigkeit gestellt und es deshalb sein Ermessen zu Gunsten der Bescheidaufhebung geübt hat. Darüber hinaus war die Aufhebung der in Rede

stehenden Einkommensteuerbescheide auch zweckmäßig, weil durch die Nichtgewährung der Alleinverdienerabsetzbeträge dem materiellen Abgabenrecht (§ 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988) Rechnung getragen worden war, ebenso wurde dadurch auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Durchbruch verholfen (§ 114 BAO) und insoweit auch ein Einkommensteuerausfall verhindert, der sonst von der Allgemeinheit zu tragen gewesen wäre. Die Ermessensgrundsätze des § 20 BAO wurden vom Finanzamt bei der Erlassung der angefochtenen Aufhebungsbescheide rechtsrichtig angewandt. Durch die mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2007 nachgeholte Ermessensbegründung war dem Finanzamt auch keine mangelhafte Darlegung ihrer Ermessensabwägungen mehr vorzuwerfen.

Den Berufungen gegen die amtswegigen Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004, je vom 21. Oktober 2005, war aus angeführten Gründen daher spruchgemäß keine Folge zu geben.

2. Ersetzende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004:

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO wurden vom Finanzamt im gegenständlichen Streitfall in Verbindung mit den aufgehobenen Bescheiden ersetzenden Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 2003 und 2004 erlassen.

Nach der Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von € 364,00 (Kj. 2003) sowie in Höhe von € 494,00 (Kj. 2004 mit Kind iSd § 106 Abs. 1) jährlich zu, wenn sein (Ehe-) Partner bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens € 4.400,00 (Kj. 2003) bzw. von höchstens € 6.000,00 (Kj. 2004) erzielt.

Nach den Inhalten der Verwaltungsakten ergibt sich unstrittig, dass die von der Gattin des Bw. in den Jahren 2003 und 2004 steuerpflichtig bezogenen Einkünfte (Brutto 2003: € 11.060,85, Brutto 2004: € 10.305,10) eindeutig über den für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgeblichen Grenzbetrages (2003: € 4.400,00, 2004: € 6.000,00) lagen. Diese Sachverhaltsfeststellung ergibt sich aus den dem Finanzamt von der Arbeitgeberin der Ehegattin des Bw. gemeldeten Lohnzetteldaten, deren Richtigkeit im Rechtsmittelverfahren vom Bw. nicht in Frage gestellt worden waren.

Wie bereits auch in der vorgenannten Entscheidung über die Berufungen gegen die Aufhebungsbescheide (Pkt. 1) erkannt wurde, lagen beim Bw. somit in den Veranlagungsjahren 2003 und 2004 die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages nicht vor. Zu Recht wurde daher vom Finanzamt unter Beachtung der Normvorschrift des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in den ersetzenden

Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 und 2004 kein Alleinverdienerabsetzbetrag steuermindernd in Abzug gebracht.

Auf Grund der eindeutigen Sach- und Rechtslage konnte dem Berufungsbegehren nicht stattgegeben werden, sodass die Berufungen, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen waren.

Klagenfurt, am 28. Dezember 2007