

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vom 11. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 21. Februar 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit der am 14. Februar 2011 beim Finanzamt (elektronisch) eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2010 gab der Abgabepflichtige unter Punkt „*Allgemeine Daten*“ bekannt, dass in diesem Jahr für vier Kinder für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen worden sei. Mit dem Formular L 1k zur Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages wurden Angaben (Vor- und Nachname, Sozialversicherungsnummer, Geburtsdatum, Kennnummer der europäischen Krankenversicherungskarte) zu allen vier Kindern gemacht, der Kinderfreibetrag wurde jedoch nur für das haushaltszugehörige Kind AB im Ausmaß von 220 € geltend gemacht. Am 29. April 2011 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, der einen Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 von 220 € berücksichtigte. Dieser Bescheid ist rechtskräftig geworden.

Am 17. Februar 2012 stellte der Abgabepflichtige gemäß § 299 Abs. 1 BAO den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 vom 29. April 2011. Der gegenständliche Bescheid sei inhaltlich unrichtig, da er im Veranlagungsjahr für vier Kinder Familienbeihilfe für mehr als sechs Monate bezogen habe. Daher stehe ein Kinderfreibetrag von 880 € zu. Im gegenständlichen Bescheid sei jedoch nur ein solcher von 220 € ausgewiesen. Seine Ehegattin habe im Veranlagungszeitraum in ihrer Einkommensteuererklärung keinen Kinderfreibetrag geltend gemacht. Er beantrage daher die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 und Berücksichtigung des Kinderfreibetrages von 880 €.

Mit Bescheid vom 21. Februar 2012 wurde der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 vom Finanzamt abgewiesen (Abweisungsbescheid). Die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages im Rahmen von Zweitträgen (= neuerliche Anträge auf Durchführung einer ArbeitnehmerInnenveranlagung) sei grundsätzlich nicht möglich. Eine Ausnahme ergebe sich nur für jene Personen, bei denen der Kinderfreibetrag von Amts wegen zu berücksichtigen sei (unterhaltsverpflichtete Personen). Diese könnten auch im Falle einer rechtskräftigen Veranlagung innerhalb der Jahresfrist mit einem Antrag nach § 299 BAO die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages bewirken. Der Abgabepflichtige und seine Ehegattin hätten rechtskräftige Bescheide. Er habe den Kinderfreibetrag nur für ein Kind beantragt. Seine Ehegattin habe keinen Kinderfreibetrag beantragt. Die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2010 seien nicht unrichtig und daher kein Anwendungsfall des § 299 BAO.

Gegen den Abweisungsbescheid erhob der Abgabepflichtige am 11. März 2012 fristgerecht „*Berufung*“. Es handle sich bei allen seiner vier Kinder um Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988, der Kinderfreibetrag stehe daher in Höhe von 220 € pro Kind zu. Alle vier Kinder seien auch nachweislich im Online-Formular der Steuererklärung in der entsprechenden Rubrik „*Kinderfreibetrag*“ erfasst worden. Somit erweise sich der aufzuhebende Bescheid als unrichtig.

Mit „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 14. März 2012 wurde die „*Berufung*“ vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde auf den angefochtenen Abweisungsbescheid vom 21. Februar 2012 verwiesen.

Am 11. April 2012 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dabei wiederholte er sein bisheriges Vorbringen. Habe der Steuerpflichtige vergessen, in der Steuererklärung Kinderfreibeträge in Höhe von 220 € (pro Kind) in Anspruch zu nehmen, könne eine Geltendmachung dieser Freibeträge im Wege eines Antrags auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO nicht mit der Begründung verweigert werden, dass ein Kinderfreibetrag „iSd § 106 Abs. 1 EStG“ nur über Antrag zustehen und der Steuerbescheid mangels „*Ausübung eines Antragsrechtes*“ nicht unrichtig sei.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1) Nach den - vom Finanzamt nicht bestrittenen - Angaben in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2010 ist der Beschwerdeführer (Bf.) verheiratet. In diesem Jahr wurde für die vier Kinder BC (geboren am TagX, Vers.-Nr. a), CD (geboren am TagY, Vers.-Nr. b), DE (geboren am TagZ, Vers.-Nr. c) und AB (geboren am TagW, Vers.-Nr. d) für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen. Die vier Kinder sind haushaltszugehörig. Von der Ehegattin EF wurde im Jahr 2010 kein Kinderfreibetrag beantragt.

2) § 106a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2009, BGBl. I Nr. 151/2009, lautet:

„(1) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt

- 220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird;

- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird,

- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn einem anderen nicht im selben Haushalt lebenden Steuerpflichtigen für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag nach Abs. 2 zusteht.

(2) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 steht ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132 Euro jährlich zu, wenn sich das Kind nicht ständig im Ausland aufhält.

(3) Steht für ein Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 2 zu, darf für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 1 in Höhe von 132 Euro nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der mehr als sechs Monate Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 hat.

(4) Der Kinderfreibetrag wird im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt. In der Steuererklärung ist die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) jedes Kindes, für das ein Kinderfreibetrag geltend gemacht wird, anzuführen.“

3) Der Freibetrag gemäß § 106a EStG 1988 steht für ein Kind (iSd § 106 Abs. 1 oder 2 EStG 1988) zu. Er vermindert die steuerliche Bemessungsgrundlage. Die Entlastungswirkung ist daher umso größer, je höher der Grenzsteuersatz ist.

Der Gesetzgeber hat vorgesehen, dass der Kinderfreibetrag aufgeteilt werden kann. Es liegt in der Disposition der (Ehe-)Partner, ob nur ein Partner einen Freibetrag von 220 €

beanspruchen will oder ob beide Partner einen Freibetrag von je 132 €, zusammen 264 €, geltend machen. Durch den erhöhten Freibetrag (von in Summe 120 %) bei beidseitiger Inanspruchnahme sollen Anreize für das Erwerbsleben der Frau, insbesondere für die Aufnahme einer existenzsichernden Vollzeittätigkeit gesetzt werden (Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2009).

4) Der Kinderfreibetrag wird im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt. In der Steuererklärung des Steuerpflichtigen ist für diese Zwecke die Versicherungsnummer bzw. persönliche Kennnummer jedes Kindes, für das ein Freibetrag beansprucht wird, anzuführen. Die Verpflichtung zur Anführung der genannten Daten in der Steuererklärung stellt jedoch - nach dem Wortlaut des Gesetzes - keine Anwendungsvoraussetzung für die Gewährung des Freibetrages dar, sondern offensichtlich nur eine Ordnungsvorschrift für Zwecke der reibungslosen Abwicklung der Veranlagung.

Es besteht nach dem Gesetzeswortlaut somit keine Verknüpfung mit der Gewährung des Kinderfreibetrages. Dieser steht vielmehr zu, wenn die Voraussetzungen nach § 106a Abs. 1 oder Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2009, BGBl. I Nr. 151/2009, erfüllt sind. Wird die Sozialversicherungsnummer des Kindes nicht angegeben, kann die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages wohl nicht verweigert werden (Doralt/Hammerl, EStG¹³, § 106a Tz 15).

5) Eine (förmliche) Antragstellung zwecks Inanspruchnahme des Kinderfreibetrages ist nicht vorgesehen. Das Gesetz geht zwar davon aus, dass der Kinderfreibetrag „*geltend gemacht*“ werden muss; den diesbezüglichen Wortfolgen ist aber lediglich die Funktion beizumessen, (in Anbetracht der Progressionswirksamkeit des Freibetrages) eine Regelung hinsichtlich der jeweils zutreffenden Höhe des Freibetrages zu treffen, je nachdem, ob der Freibetrag von einem oder von zwei Anspruchsberechtigten geltend gemacht wird. Die Bestimmungen sind folglich so zu lesen, dass der Kinderfreibetrag in einem Fall (wie dem vorliegenden)

- 220 € betragen soll, wenn er von einem Steuerpflichtigen (dh. einem einzigen Steuerpflichtigen) in Anspruch genommen wird, hingegen

- 132 € jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern in Anspruch genommen wird.

6) Da die Geltendmachung des Freibetrages in der Disposition der (Ehe-)Partner steht, verlangt das Gesetz auch eine dahingehende Äußerung des bzw. der Steuerpflichtigen. Dies bedeutet aber nicht, dass es einem Steuerpflichtigen, der auf die Geltendmachung des Freibetrages vergessen hat, ein für alle Mal verwehrt sein sollte, einen solchen „*geltend zu machen*“, und sei es - unter zusätzlichen Voraussetzungen (positive Ermessensübung) - auch nur im Wege eines Antrages auf Bescheidbehebung (§ 299 BAO). Die Geltendmachung des Freibetrages ist weder befristet noch unwiderruflich. Das EStG 1988 sieht auch keine Regelung des Inhaltes vor, dass der Freibetrag nur in der vom Steuerpflichtigen eingereichten (ersten) Steuererklärung in Anspruch genommen werden könnte (vgl. demgegenüber etwa § 37 Abs. 9 EStG 1988). Insofern besteht

kein rechtserheblicher Unterschied zB zum Fall der verspäteten Geltendmachung des Alleinverdienerabsetzbetrages.

7) Gemäß § 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. In dem - rechtskräftig gewordenen - Bescheid vom 29. April 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 fanden Kinderfreibeträge für drei (von vier) haushaltszugehörigen Kindern des Bf. mangels Geltendmachung keine Berücksichtigung.

Am 17. Februar 2012 stellte der Bf. gemäß § 299 Abs. 1 BAO den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010. In diesem Antrag wies er darauf hin, dass er den Freibetrag für seine vier Kinder BC, CD, DE und AB von je 220 € pro Kind in Anspruch nehmen möchte. Damit hat er einen Sachverhalt vorgetragen, der in der Abgabenerklärung noch nicht enthalten war und im Einkommensteuerbescheid vom 29. April 2011 deshalb auch nicht berücksichtigt wurde. Dass die mangelnde Berücksichtigung eines Sachverhaltes auf fehlende Kenntnis der Abgabenbehörde (infolge mangelnder Offenlegung durch den Steuerpflichtigen) zurückzuführen war, steht einer Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht entgegen. Der Umstand allein, dass von einem Steuerpflichtigen steuermindernde Umstände „*geltend gemacht*“ werden, stellt - auch nach Ansicht des BMF in anderen Zusammenhängen (zB bei den Kinderbetreuungskosten) - keinen Umstand dar, der einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinderlich sein sollte (vgl. Info BMF 22.9.2011, BMF-010222/0209-VI/7/2011).

8) Im angefochtenen Bescheid vom 21. Februar 2012 wurde die Ansicht vertreten, dass der Antrag des Bf. auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen sei, weil der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 „*nicht unrichtig*“ sei. Warum besagter Einkommensteuerbescheid trotz unberücksichtigter und zweifellos zustehender Kinderfreibeträge sachlich richtig sein sollte, ließ das Finanzamt offen. Sollte das Finanzamt seine Ansicht darauf gestützt haben, dass der Kinderfreibetrag nur über Antrag zustehe, ein solcher Antrag in der am 14. Februar 2011 eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2010 für drei (von vier) haushaltszugehörigen Kindern nicht gestellt worden sei und der Einkommensteuerbescheid vom 29. April 2011 daher „*mangels Geltendmachung*“ nicht iSd § 299 BAO unrichtig sei, kann dieser Ansicht nicht gefolgt werden (vgl. auch UFS 6.7.2011, RV/1691-W/11; UFS 31.1.2012, RV/0377-I/11; UFS 19.6.2012, RV/0102-I/12; UFS 20.6.2012, RV/0567-I/11; UFS 4.10.2012, RV/0415-I/12; UFS 19.2.2013, RV/0021-I/11).

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass der Kinderfreibetrag - nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2009, BGBl. I Nr. 151/2009 - sehr wohl für Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 zusteht.

9) Nur der Abrundung halber sei vermerkt, dass in den von der Finanzverwaltung für das Beschwerdejahr aufgelegten Formblättern (L 1k - 2010) keine „*förmliche*“ Antragstellung vorgesehen ist. Die Beilage versteht sich als solche „*zur Berücksichtigung eines*

Kinderfreibetrages“, mit der die in § 106a Abs. 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2009, BGBl. I Nr. 151/2009, bezeichneten Daten mitgeteilt und die Freibeträge in der Höhe von 220 € oder 132 € angesprochen werden.

10) Der vom Bf. begehrte Freibetrag (von 880 €) ist andererseits mit Rücksicht auf sein steuerliches Einkommen keineswegs als geringfügig anzusehen. Dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit seines Einkommensteuerbescheides ist daher der Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

11) Über den (wiederum unerledigten) Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 17. Februar 2012 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2010 wird durch die Abgabenbehörde neuerlich zu entscheiden sein. Eine Aufhebung erstinstanzlicher Bescheide im Wege des § 299 BAO ist nur durch das Finanzamt möglich.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage, ob die Geltendmachung von Kinderfreibeträgen im Wege eines Antrages gemäß § 299 BAO zulässig ist, an der zitierten ständigen Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates; eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt dazu bislang nicht vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Mai 2014