



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 24. August 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) machte in ihrer am 27.7.2011 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend und erklärte (vordruckgemäß), dass ihr Partner diesen nicht in Anspruch nehme. Die Anzahl der Kinder, für die sie (oder ihr Partner) für mindestens sieben Monate Familienbeihilfe bezogen habe, wurde mit drei angegeben. Die Bw. beanspruchte weiters den zusätzlichen Sonderausgabenerhöhungsbetrag (bei mindestens drei Kindern). Für drei Kinder wurde der Kinderfreibetrag von je 220 € geltend gemacht.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 (mit Ausfertigungsdatum 24.8.2011) wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt. Die in Höhe von 6.484,76 € geltend gemachten Sonderausgaben wurden mit einem Betrag von 730 € berücksichtigt. Die geltend gemachten Kinderfreibeträge wurden in Höhe von 396 € abgezogen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Kinderfreibeträge deshalb nur in Höhe von je 132 € pro Kind berücksichtigt

werden konnten, weil bereits beim Ehepartner ein Kinderfreibetrag von 132 € pro Kind berücksichtigt worden sei.

Die Bw. ersuchte in ihrer Berufung vom 19.9.2011 gegen den Einkommensteuerbescheid um die Berücksichtigung von drei Kinderfreibeträgen von 220 € pro Kind (iSd [§ 106a Abs. 1 EStG 1988](#)). Bei den Sonderausgaben seien nur 25% des Pauschbetrages von 2.920 € berücksichtigt worden, obwohl zusätzlich der Pauschbetrag für mindestens drei Kinder anzusetzen gewesen wäre.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung (mit Ausfertigungsdatum 4.10.2011) wurde wie folgt begründet:

Der Kinderfreibetrag (220 Euro) kann von jener Person, der der Kinderabsetzbetrag für dieses Kind (Kind iSd [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#)) für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht, und/oder dessen (Ehe)Partner beantragt werden. Wird er von beiden beantragt, steht dieser im Ausmaß von je 132 Euro zu. Da im gegenständlichen Fall der Kinderfreibetrag auch vom Ehepartner beansprucht wurde, durfte nur ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132,00 Euro pro Kind berücksichtigt werden (siehe auch Begründung des angefochtenen Bescheides).

Der Sonderausgabenerhöhungsbetrag kann beantragt werden, wenn mindestens drei Kinder, für die für mindestens sieben Monate Familienbeihilfe bezogen wurde oder für die mindestens sieben Monate ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, vorhanden sind. Dieser Sonderausgabenerhöhungsbetrag kann jedoch nur von einer Person in Anspruch genommen werden. Da im gegenständlichen Fall dieser zusätzliche Pauschalbetrag auch vom Ehepartner beansprucht wurde, findet dieser daher bei dieser Veranlagung keine Berücksichtigung.

Im Vorlageantrag vom 25.10.2011 wurde von der Bw. eingewendet, dass sie am 13.9.2011 im Infocenter des Finanzamts vorgesprochen habe. Sie habe sich über den nicht erhaltenen Sonderausgabenerhöhungsbetrag erkundigt. Man habe ihr dort zugesagt, dass sie diesen beanspruchen könne, da dieser beim Einkommen des Ehepartners (unter 11.000 €) nicht relevant sei. Wenn dieser Betrag nun dem Ehepartner zugesprochen werde, weil sein Antrag früher bearbeitet worden sei, müsse entgegen gehalten werden, dass ihr Antrag früher eingebracht worden sei und sie diese Vorgangsweise nicht verstehe, da es doch nicht ihr Verschulden sei, wenn in einem Referat mehr Arbeit anfalle oder schneller gearbeitet werde.

Sie könne zudem nicht verstehen, dass ihr der Kinderfreibetrag von je 220 € nicht zustehe, da auch dieser beim Antrag ihres Ehepartners auf Grund des geringen Einkommens im Jahr 2010 nicht zum Tragen komme. Leider habe man ihr im Infocenter nur die Auskunft erteilt, dass sie den höheren Betrag beanspruchen könne. Es sei aber nicht davon gesprochen worden, dass ihr Ehemann schriftlich darauf verzichten müsse. Mitte September wäre dies noch innerhalb der Berufungsfrist möglich gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Der Ehegatte der Bw. hat die Einkommensteuererklärung am 28.7.2011 (also nach der Bw.) eingereicht. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2010 erfolgte mit Bescheid vom 19.8.2011 (dh. rund eine Woche vor jener der Bw.). Dabei wurde von einem Einkommen von rund 3.500 € ein Betrag von 496,75 € (25% des geltend gemachten Betrags von 1.987 €) an Sonderausgaben abgezogen, darüber hinaus ein Betrag von 396 € an Kinderfreibeträgen (für drei haushaltzugehörige Kinder). Die Veranlagung führte zur Gutschrift von Negativsteuer sowie der einbehaltenden Lohnsteuer.

2. § 106a EStG 1988 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) 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 Freibetrags dar, sondern offensichtlich nur eine Ordnungsvorschrift für Zwecke der reibungslosen Abwicklung der Veranlagung.

5. Eine (förmliche) *Antragstellung* zwecks Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags 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 Freibetrags) eine Regelung hinsichtlich der jeweils zutreffenden *Höhe* des Freibetrags 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 Euro jährlich pro Steuerpflichtigen, *wenn* er „für dasselbe Kind von *zwei Ehepartnern*“ in Anspruch genommen wird.

6. Da die Geltendmachung des Freibetrags in der Disposition der Ehegatten steht, verlangt das Gesetz auch eine dahin gehende Äußerung des bzw. der Steuerpflichtigen. Dies bedeutet aber nicht, dass es einer Steuerpflichtigen, deren Ehegatte die Kinderfreibeträge zunächst mit 132 € (pro Kind) in Anspruch genommen hat, verwehrt ein sollte, Freibeträge von 220 € (pro Kind) geltend zu machen, *obwohl sich* die Freibeträge bei der Veranlagung des Ehegatten steuerlich nicht ausgewirkt haben. Die Geltendmachung des Freibetrags ist weder befristet noch unwiderruflich.

7. Der im angefochtenen Bescheid vertretenen Rechtsansicht kann daher – ungeachtet des Umstandes, dass der an den Ehegatten ergangene Einkommensteuerbescheid in Rechtskraft erwachsen ist (der ohne Auswirkung gebliebene Betrag von 396 € vermag keine Bindungswirkung zu entfalten) – nicht gefolgt werden. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz vertretene Rechtsansicht liefe darauf hinaus, dass es – insbesondere steuerlich nicht vertretenen – Abgabepflichtigen, die einen Freibetrag versehentlich geltend machen, *nach Ablauf* der Beaufungsfrist (zB in einem Antrag nach § 299 BAO) nicht mehr möglich wäre, ein solches Versehen rückgängig zu machen, und zwar auch dann nicht, wenn die versehentliche Inanspruchnahme eines Freibetrages ohne jede steuerliche Auswirkung geblieben ist. Ein solches Verständnis kann den Bestimmungen des § 106a EStG 1988, die bei Vorhandensein eines

Kindes einen Freibetrag von 220 € bzw. zweimal 132 € zuerkennen wollen, nicht unterstellt werden.

Eine Unterscheidung zwischen Fällen, in denen der Freibetrag „zusteht“ und solchen, bei denen der Freibetrag „geltend“ zu machen ist, mit der Folge, dass eine Bescheidbehebung im ersten Fall möglich sein soll (weil der Freibetrag *von Amts wegen* zu berücksichtigen sei), im zweiten Fall hingegen nicht (weil der Freibetrag nur *über Antrag* zustehe), stellte eine unsachliche Differenzierung dar. Dazu kommt, dass der Kinderfreibetrag – nach dem *ersten Satz* des § 106a Abs. 1 EStG 1988 – sehr wohl für Kinder im Sinne des [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) „zusteht“.

Darüber hinaus gilt es, worauf die Bw. zu Recht verweist, darauf Bedacht zu nehmen, dass der Kinderfreibetrag der Höhe nach nicht von Zufällen des Verfahrensablaufs bei den beiden Ehegatten abhängig sein kann. Selbst wenn eine Veranlagung der Bw. (mit Freibeträgen von 220 € pro Kind) vor jener ihres Ehegatten erfolgt wäre und ihr Einkommensteuerbescheid auf Grund der Geltendmachung von Freibeträgen durch den Ehegatten (in Höhe von 132 € pro Kind) abgeändert worden wäre, sodass ihr nur mehr 132 € pro Kind zustehen würden, hätte es dem Ehegatten nicht verwehrt sein können, auf die Kinderfreibeträge in einer Berufung gegen den an ihn ergangenen Einkommensteuerbescheid zu verzichten.

Mit Eingabe vom 6.2.2012 (an den Unabhängigen Finanzsenat) hat der Ehegatte der Bw. auf die von ihm geltend gemachten Kinderfreibeträge ausdrücklich verzichtet.

8. Nach [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) besteht für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 (mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen) ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder um 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen *berücksichtigt werden*. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder. Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen; sind sie gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Zutreffend ist, dass der Sonderausgaben-Erhöhungsbetrag von 1.460 € danach nur bei der Anzahl der Kinder *eines* Steuerpflichtigen „berücksichtigt“ werden kann. Es trifft auch zu, dass der Ehegatte in seiner Steuererklärung um die Berücksichtigung dieses Betrages ersucht hat. Da sich die von ihm geltend gemachten Sonderausgaben aber nicht in einer Höhe bewegt haben, die den Grundbetrag (von 2.920 €) überschritten hätten, kann keine Rede davon sein, dass er den Erhöhungsbetrag „in Anspruch genommen hat“. Im Bescheid des Ehegatten sind – vor Abzug der Kinderfreibeträge – nur Sonderausgaben von 496,75 € (ein Viertel von 1.987 €) in Abzug gebracht worden. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz zum Kinderfreibetrag vertretene Auslegung lässt sich auf den Sonderausgabenerhöhungsbetrag – gesetzt der Fall, sie wäre zutreffend – schon deshalb nicht übertragen, weil sie sich offenbar entscheidend darauf stützt, dass der Steuerpflichtige eine Begünstigung „geltend“ gemacht hat.

9. Gegen eine Gewährung des von der Bw. in der Steuererklärung geltend gemachten Alleinverdienerabsetzbetrags hat das Finanzamt im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat keine Einwendungen erhoben. Dadurch steht der Bw. auch ein weiterer Erhöhungsbetrag von 2.920 € bei den Sonderausgaben zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 8. Februar 2012