

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 07.10.2011, betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für 2010 und Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Im Einkommensteuer-Erstbescheid für 2010 vom 11. Februar 2011 wurden gemäß der von der Berufungswerberin elektronisch eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 9.651,08 € erfasst. Infolge der geringen Einkommenshöhe ergab sich aus der Veranlagung nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 keine Einkommensteuer und es kam gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG 1988 zu einer Erstattung der SV-Beiträge im Höchstausmaß von 240,00 €.

Auf Grund einer Kontrollmitteilung erlangte das Finanzamt im Juni 2011 davon Kenntnis, dass die Berufungswerberin im Zeitraum Juni bis Dezember 2010 neben ihrer Angestelltentätigkeit auf selbständiger Basis als Kinderbetreuerin tätig war und hierfür Beträge in Höhe von 280 € (Juni 2010), 320 € (Juli 2010), 360 € (August 2010), 260 € (September 2010), 360 € (Oktober 2010), 360 € (November 2010) und 360 € (Dezember 2010) ausbezahlt erhalten hat.

In der Folge wurden der Berufungswerberin vom Finanzamt die Formulare E 1 (Einkommensteuererklärung für 2010) und E 1a (Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmerinnen/Einzelunternehmer für 2010) zugesandt, welche die Berufungswerberin dem Finanzamt im Juli 2011 ausgefüllt retournierte. In den von der Berufungswerberin dem Finanzamt übermittelten Steuererklärungsformularen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 €, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bisher nicht als Werbungskosten geltend gemachte Gewerkschaftsbeiträge in Höhe von 120,00 € sowie ein bisher nicht beantragter Kirchenbeitrag in Höhe von 90,00 € ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 27. Juli 2011 nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Es führte in der Begründung Folgendes aus:

*"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

Im neuen Sachbescheid für 2010 wurden zusätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die bisher nicht erfassten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 € angesetzt. Die Gewerkschaftsbeiträge in Höhe von 120,00 € wurden als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und der Kirchenbeitrag in Höhe von 90,00 € bei den Sonderausgaben berücksichtigt. Das Einkommen wurde vom Finanzamt mit 11.141,96 € ermittelt und die Einkommensteuer für 2010 mit 7,03 € festgesetzt. Da sich aus der Veranlagung nunmehr eine Einkommensteuer ergab, erfolgte keine Erstattung von SV-Beiträgen. Der Bescheid führte daher zu einer Nachforderung in Höhe von 247,00 €.

Gegen den Wiederaufnahmsbescheid für 2010 vom 27. Juli 2011 er hob die Berufungswerberin Berufung mit folgender Begründung:

#### ***"1. Mangelhafte Begründung"***

*In der Begründung des gegenständlichen Bescheides wird auf die "in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel", welche neu hervorgekommen seien, verwiesen.*

*Der vermutlich gemeinte Einkommensteuerbescheid vom 27. Juli 2011 verfügt jedoch über keine Begründung.*

*Es ist daher weder ersichtlich, ob der Bescheid über die Wiederaufnahme auf neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf neu hervorgekommenen Beweismitteln gründet, noch ist erkennbar, welche Tatsachen und/oder Beweismittel dies sein sollen.*

*Für die Beurteilung, ob die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht eine Wiederaufnahme durchgeführt hat, hat diese die Wiederaufnahmegründe im Bescheid darzustellen (vgl. UFS Linz 01.07.2011, RV/0679-L/09).*

*Stützt beispielsweise das Finanzamt laut Bescheidspruch die Wiederaufnahme auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel (Neuerungstatbestand), so hat sie die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweise in der Begründung konkret zu bezeichnen und dabei nach herrschender Ansicht und Rechtsprechung auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; 18.10.2007, 2002/14/0104).*

*Die formularmäßige Standardbegründung, dass neue Tatsachen hervorgekommen seien, ohne diese Tatsachen darzulegen, reicht nicht aus (vgl. UFS Graz 14.01.2011, RV/0023-G/11).*

## **2. Falsche Ermessensausübung**

*Im Einkommensteuerbescheid vom 27. Juli 2011 ergibt sich eine Einkommensteuer von 7,03 €. Gemäß § 20 BAO wäre die amtswegige Wiederaufnahme aufgrund der geringfügigen steuerlichen Auswirkung nicht zu verfügen gewesen.*

## **3. Unsachlichkeit/Gleichheitswidrigkeit**

*Im Einkommensteuerbescheid vom 11. Februar 2011 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 240,00 €. Diese gründet gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG auf der Erstattung der SV-Beiträge. § 33 Abs. 8 zweiter Satz EStG legt fest, dass Steuerpflichtigen, bei denen sich keine Einkommensteuer ergibt, 10 % der Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 €, gutzuschreiben sind. Gemäß § 33 Abs. 9 EStG erhöht sich dieser Prozentsatz auf 15 %, höchstens aber 240,00 €, wenn eine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG zusteht.*

*Im konkreten Fall bedeutet dies, dass durch die Festsetzung der Einkommensteuer für 2010 in Höhe von 7,03 € der Anspruch auf Erstattung der "Negativsteuer" gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG zur Gänze wegfällt. Wäre die festgesetzte Einkommensteuer nur 7,03 € niedriger, nämlich 0, stünde im konkreten Fall der Gesamtbetrag von 240,00 € gemäß § 33 Abs. 9 EStG zu. Die Regelung des § 33 Abs. 8 und 9 EStG benachteiligt also insbesondere jene Steuerpflichtigen unverhältnismäßig stark, bei denen eine Einkommensteuer knapp über 0 € festgelegt wird, da in diesem Fall die Erstattung der "Negativsteuer" zur Gänze wegfällt. Eine Differenz der festgestellten Einkommensteuer zweier Steuerpflichtiger von nur 1 Cent bewirkt, dass ein Steuerpflichtiger 240,00 € gemäß § 33 Abs. 9 EStG erhält, während derjenige, dessen Einkommensteuer mit 1 Cent festgesetzt wird, keinerlei "Negativsteuer" erhält. Dies deshalb, da im § 33 Abs. 8 und 9 EStG keinerlei Einschleifregelung oder Ähnliches vorgesehen ist."*

In der Berufung wird die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides vom 27. Juli 2011 beantragt.

Gegen den neuen Sachbescheid für 2010 vom 27. Juli 2011 erhab die Berufungsverwerberin Berufung, in welcher sie Folgendes ausführte:

1. Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27. Juli 2011 enthalte keine Begründung.
2. Die Höhe der berücksichtigten Werbungskosten und Sonderausgaben sei unrichtig.

Sie habe bei der Arbeitnehmerveranlagung für 2010 den Kirchenbeitrag und die Gewerkschaftsbeiträge wegen (vermuteter) steuerlicher Nichtauswirkung nicht bzw. nicht im vollen Ausmaß angegeben. Der von ihr geleistete Kirchenbeitrag habe 222,42 €, ihre Gewerkschaftsbeiträge hätten 122,16 € betragen.

Sie ersuche nunmehr um Berücksichtigung der tatsächlich geleisteten Beträge.

Die entsprechenden Belege waren der Berufung in Kopie angeschlossen.

3. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag betrage grundsätzlich 54 €. Im berufungsgegenständlichen Bescheid sei der Arbeitnehmerabsetzbetrag ohne Begründung mit 44,79 € angesetzt worden. Dies sei für sie nicht nachvollziehbar.

In der Berufung wird die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2010 vom 27. Juli 2011 beantragt.

Mit Bescheid vom 22. September 2011 hob das Finanzamt den Bescheid vom 27. Juli 2011 über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf. Es führte in der Begründung aus, dem Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2010 fehle es an einer ausreichenden Begründung, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind. Der neue Sachbescheid vom 27. Juli 2011 trete damit ebenfalls aus dem Rechtsbestand.

Mit Bescheid vom 7. Oktober 2011 nahm das Finanzamt erneut das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Es führte in der Begründung Folgendes aus:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

*Dem Finanzamt sind als neue Tatsachen die in Ihrer im Juli abgegebenen Erklärung enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die bekanntgegebenen Gewerkschaftsbeiträge und geänderten Kirchenbeiträge bekannt geworden."*

Im neuen Sachbescheid für 2010 wurden – wie im Bescheid vom 27. Juli 2011 – die bisher nicht erfassten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 € angesetzt. Die Gewerkschaftsbeiträge wurden in Höhe von 122,16 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. Der Kirchenbeitrag wurde im gesetzlichen Höchstausmaß von 200,00 € (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) bei den Sonderausgaben in Abzug gebracht. Das Einkommen wurde mit 11.029,80 € ermittelt und die Einkommensteuer für 2010 mit 1,36 € festgesetzt. Es erfolgte keine Erstattung von SV-Beiträgen. Der Bescheid führte zu einer Nachforderung in Höhe von 241,00 €.

Gegen den Wiederaufnahmsbescheid für 2010 vom 7. Oktober 2011 erhob die Berufungswerberin Berufung mit folgender Begründung:

#### *"1. Keine Wiederaufnahmegründe*

*Die Wiederaufnahme ist nicht gerechtfertigt, da keine neuen Tatsachen und Beweise hervorgetreten sind, die zu einem anders lautenden Spruch führen.*

*In der Begründung des gegenständlichen Bescheides wurden als neue Tatsachen die in der Erklärung vom Juli 2011 enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die bekanntgegebenen Gewerkschaftsbeiträge und geänderten Kirchenbeiträge genannt.*

*Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist festzuhalten, dass diese nicht neu hervorgekommen, sondern bereits im Rahmen des Wiederaufnahmbescheides vom 27. Juli 2011 bzw. des auf dessen Basis ergangenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27. Juli 2011 der Behörde bekannt gewesen und entsprechend berücksichtigt worden sind.*

*Die erhöhten Gewerkschaftsbeiträge sowie die Kirchenbeiträge schließlich führen im Verhältnis zum erstergangenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 11. Februar 2011 zu keinem anders lautenden Spruch, da das im Bescheid vom 11. Februar 2011 festgesetzte Guthaben von 240 € auch durch diese nunmehr tatsächlich höheren Werbungskosten und Sonderausgaben unverändert geblieben wäre.*

#### *2. Unrichtige Ermessensausübung*

*Im Einkommensteuerbescheid vom 7. Oktober 2011 ergibt sich eine Einkommensteuer von 1,36 €.*

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Ermessentscheidung, die sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände halten muss.*

*Gemäß § 20 BAO wäre die amtswegige Wiederaufnahme aufgrund der geringfügigen steuerlichen Auswirkung nicht zu verfügen gewesen.*

### **3. Unsachlichkeit/Gleichheitswidrigkeit**

*Im Einkommensteuerbescheid vom 11. Februar 2011 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 240,00 €. Diese gründet gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG auf der Erstattung der SV-Beiträge. § 33 Abs. 8 zweiter Satz EStG legt fest, dass Steuerpflichtigen, bei denen sich keine Einkommensteuer ergibt, 10 % der Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 €, gutzuschreiben sind. Gemäß § 33 Abs. 9 EStG erhöht sich dieser Prozentsatz auf 15 %, höchstens aber 240,00 €, wenn eine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG zusteht.*

*Im konkreten Fall bedeutet dies, dass durch die Festsetzung der Einkommensteuer für 2010 in Höhe von 1,36 € der Anspruch auf Erstattung der "Negativsteuer" gemäß § 33 Abs. 8 und 9 EStG zur Gänze wegfällt. Wäre die festgesetzte Einkommensteuer nur 1,36 € niedriger, nämlich 0, stünde im konkreten Fall der Gesamtbetrag von 240,00 € gemäß § 33 Abs. 9 EStG zu.*

*Die Regelung des § 33 Abs. 8 und 9 EStG benachteiligt also insbesondere jene Steuerpflichtigen unverhältnismäßig stark, bei denen eine Einkommensteuer knapp über 0 € festgestellt wird, da in diesem Fall die Erstattung der "Negativsteuer" zur Gänze wegfällt. Beispielsweise bewirkt eine Differenz der Einkommen zweier Steuerpflichtiger von nur 1 Cent, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Einkommen mit 11.000,00 € festgestellt wird, 240,00 € gemäß § 33 Abs. 9 EStG erhält, während derjenige, dessen Einkommen mit 11.000,01 € festgestellt wird, keinerlei "Negativsteuer" erhält. Dies offenbar deshalb, da im § 33 Abs. 8 und 9 keinerlei Einschleifregelung oder Ähnliches vorgesehen ist.*

*Dies ist aus meiner Sicht unsachlich und widerspricht dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot."*

In der Berufung wird die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides vom 7. Oktober 2011 beantragt.

Gegen den neuen Sachbescheid für 2010 vom 7. Oktober 2011 erhab die Berufungswerberin Berufung, in welcher sie Folgendes ausführte:

Der Arbeitnehmerabsetzbetrag betrage grundsätzlich 54 €. Im angefochtenen Bescheid sei der Arbeitnehmerabsetzbetrag ohne Begründung mit 9,52 € angesetzt worden.

Der Verkehrsabsetzbetrag betrage grundsätzlich 391 €. Er fände im gegenständlichen Bescheid keine Berücksichtigung, ohne dass dies begründet worden wäre.

Dies sei aus ihrer Sicht unrichtig und nicht nachvollziehbar.

In der Berufung gegen den neuen Sachbescheid wird zudem – mit gleichlautender Begründung wie in der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid – die Unsachlichkeit/Gleichheitswidrigkeit des Wegfalles der Erstattung der SV-Beiträge eingewendet. Weiters wird die Aufhebung des neuen Sachbescheides vom 7. Oktober 2011 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2011 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid vom 7. Oktober 2011 mit folgender Begründung ab:

*"Die Tatsachen, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und Gewerkschaftsbeiträge und Kirchenbeiträge zu berücksichtigen sind, stellen neue Tatsachen dar, da diese bei der Erstellung des zu diesem Zeitpunkt gültigen Einkommensteuerbescheides vom 11. Februar 2011 nicht bekannt waren. Der von Ihnen angeführte Einkommensteuerbescheid vom 27. Juli 2011 war zu diesem Zeitpunkt durch den Aufhebungsbescheid vom 22. September 2011 nämlich aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.*

*Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 €, wie sie von Ihnen erklärt wurden, können im Sinne des Ermessens nicht als geringfügig abgetan werden, ebenso eine Änderung der Einkommensteuer von mehr als 240 €."*

Die Berufung gegen den neuen Sachbescheid vom 7. Oktober 2011 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2011 mit folgender Begründung ab:

*"Der Arbeitnehmerabsetzbetrag und der Verkehrsabsetzbetrag sind gemäß § 33 Abs. 2 EStG nur insoweit abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt.*

*Eine Erstattung der SV-Beiträge gemäß § 33 Abs. 8 EStG ist nur vorgesehen, wenn sich keine Einkommensteuer ergibt, was in Ihrem Fall nicht gegeben ist.*

*Die Steuerberechnung folgt somit dem EStG und kann vom Finanzamt nicht abweichend erfolgen.*

*Die Unsachlichkeit oder Gleichheitswidrigkeit eines Gesetzes hat das Finanzamt nicht zu beurteilen."*

Gegen die Berufungsvorentscheidungen stellte die Berufungswerberin Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### **1. Wiederaufnahmegründe**

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen 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 (§ 303 Abs. 4 BAO in der für den angefochtenen Bescheid maßgebenden Fassung; die Änderung des § 303 BAO durch das FVwGG 2012 hat die Rechtslage für die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht geändert).

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wieder-aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können (vgl.

zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135).

Im vorliegenden Fall ist für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme entscheidend, ob dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuer-Erstbescheides für 2010 vom 11. Februar 2011 bereits bekannt war, dass die Berufungswerberin im Jahr 2010 neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.760,88 € erzielt hat sowie dass sie Gewerkschaftsbeiträge in Höhe von 122,16 € und Kirchenbeiträge in Höhe von 222,42 € geleistet hat.

Der Umstand, dass die Berufungswerberin ab Juni 2010 als Kinderbetreuerin tätig war und hierfür Beträge in Höhe von monatlich 260 € bis 360 € ausbezahlt erhielt, wurde dem Finanzamt erst im Juni 2011 aus einer Kontrollmitteilung, die genaue Höhe der als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassenden Einkünfte (1.760,88 €) erst aus den von der Berufungswerberin dem Finanzamt im Juli 2011 übermittelten Steuererklärungsformularen bekannt.

Ebenfalls erst aus den im Juli 2011 übermittelten Steuererklärungsformularen wurde dem Finanzamt bekannt, dass die Berufungswerberin im Jahr 2010 Gewerkschaftsbeiträge geleistet hat, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, sowie dass sie als Sonderausgaben abzugfähige Kirchenbeiträge geleistet hat.

Die für das Jahr 2010 zu berücksichtigenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Gewerkschaftsbeiträge und Kirchenbeiträge sind somit nach Ergehen des Einkommensteuer-Erstbescheides für 2010 vom 11. Februar 2011 neu hervorgekommen.

Es lagen daher neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO für eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2010 vor.

Entgegen den Berfungsausführungen ist der Wissensstand des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung des Wiederaufnahmsbescheides und neuen Sachbescheides für 2010 vom 27. Juli 2011 nicht maßgebend, da diese Bescheide mit Bescheid vom 22. September 2011 gemäß § 299 BAO wieder aufgehoben wurden.

## **2. Ermessensübung**

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (vgl. VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083; VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067).

Nach der Rechtsprechung werden Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (vgl. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Im vorliegenden Fall führte der neue Sachbescheid für 2010 jedoch zu einer Nachforderung in Höhe von 241,00 €. Die steuerliche Auswirkung war somit nicht bloß geringfügig.

Weitere gegen die Verfügung der Wiederaufnahme sprechende ermessensrelevante Umstände wurden weder von der Berufungsverberin geltend gemacht noch sind solche aus dem Verwaltungsakt ersichtlich.

Die Wiederaufnahme wurde daher zu Recht verfügt.

### **3. Erstattung von SV-Beiträgen**

Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 keine Einkommensteuer, so sind nach § 33 Abs. 8 EStG 1988 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben.

Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c zu, erhöht sich nach § 33 Abs. 9 EStG 1988 der Prozentsatz von 10% auf 15% und der Betrag von höchstens 110 Euro auf höchstens 240 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).

Zu den Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zählen Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen. Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 sind Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und ähnliche Beiträge sowie Wohnbauförderungsbeiträge.

Die Gutschrift von 10% bzw. 15% der oben angeführten Werbungskosten erfolgt jedoch nur dann, wenn sich bei Arbeitnehmern (mit Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag) **keine Einkommensteuer ergibt**.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2010 eine Einkommensteuer in Höhe von 1,36 €. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut hatte daher keine Gutschrift von SV-Beiträgen zu erfolgen.

Über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen hat das Bundesfinanzgericht nicht zu entscheiden. Es ist an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden.

### **4. Verkehrsabsetzbetrag**

Gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Nach § 33 Abs. 2 EStG 1988 sind von der nach § 33 Abs. 1 berechneten Einkommensteuer der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag jedoch

insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt (Einschleifregelung).

Der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag können damit nur insoweit wirksam werden, als im Einkommen entsprechende nichtselbständige Einkünfte enthalten sind. Die Einschleifregelung erweist sich deswegen als geboten, weil sonst auch ein kurzfristiger Lohnbezug (zB vorübergehende Leistung von Waffenübungen, kurzfristiges sonstiges Dienstverhältnis) die vollen Absetzbeträge auslösen und die auf andere Einkünfte entfallende Einkommensteuer kürzen würde. Dies wäre in Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unsachlich (vgl. *Doralt/Herzog*, EStG<sup>14</sup>, § 33 Tz 18).

Für die Ermittlung der abzugsfähigen Absetzbeträge wird auf die nichtselbständigen Einkünfte der Durchschnittssteuersatz angewendet (vgl. *Doralt/Herzog*, EStG<sup>14</sup>, § 33 Tz 18; UFS 7.8.2006, RV/0643-L/06; UFS 11.1.2008, RV/0664-G/07).

Im vorliegenden Fall sind im Einkommen 2010 von 11.029,80 € lohnsteuerpflichtige Einkünfte von 9.528,92 € enthalten. Die Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt 10,88 €, der Durchschnittssteuersatz somit 0,0010 (10,88 / 11.029,80). Die Absetzbeträge für Lohnsteuerpflichtige (Verkehrsabsetzbetrag 291 €, Arbeitnehmerabsetzbetrag 54 €, insgesamt 345 €) sind daher mit 9,52 € (9.528,92 x 0,0010) begrenzt.

In der Praxis erfolgt die Kürzung vorrangig beim Verkehrsabsetzbetrag. Im Einkommensteuerbescheid 2010 wurde daher kein Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag nur in Höhe von 9,52 € in Abzug gebracht.

Die im Einkommensteuerbescheid 2010 erfolgte Kürzung der Absetzbeträge entspricht somit der geltenden Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nicht zugelassen, weil es im vorliegenden Fall um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung geht. Die gegenständlichen Rechtsfragen sind vielmehr klar aus dem Gesetz lösbar.