



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 30. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 9. Jänner 2012 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9. September 2011 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) machte im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend. Dieser wurde ihm im Einkommensteuerbescheid vom 9. September 2011 gewährt.

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9. September 2011 gem. § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nicht mehr berücksichtigt, weil die Einkünfte der Ehegattin des Bw den maßgeblichen Grenzbetrag von 6.000 € überschritten haben.

Gegen den Aufhebungsbescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und im Wesentlichen ausgeführt, der Bw werde durch die Neufestsetzung der Einkommensteuer mit einer Nachforderung von 951 Euro deutlich schlechter gestellt, obwohl sich an den tatsächlichen Verhältnissen rein gar nichts geändert habe. Der neue Bescheid erhöhe seine Einkommensteuer um 77 Prozent. Die Nachforderung entspreche einer Minderung des ursprünglichen Erstattungsbetrages von 5.258,60 Euro um immerhin mehr als 18 Prozent.

Neben dem beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag sei ihm ursprünglich auch der Freibetrag wegen der dauerhaften, schweren Behinderung seiner Ehefrau zugestanden. Die von ihr bezogene Berufsunfähigkeitspension sei von vornherein befristet gewesen. Es sei nicht zu erwarten gewesen, dass die Grenze von 6000 Euro überhaupt erreicht werde. Nach Überprüfung des angeforderten Lohnzettels der Pensionsversicherung ergebe sich eine Überschreitung von gerade einmal 36,45 Euro. Der ebenso aberkannte Freibetrag für die Behinderung seiner Frau mache das Zehnfache der Überschreitung der Einkommensgrenze aus. Die Streichung bedeute also ebenfalls eine Schlechterstellung für ihn als Steuerzahler. Anzumerken sei, dass ihm das Finanzamt auch keinerlei unrichtige Angaben vorgeworfen habe. Der nach der Aufhebung neu erlassene Bescheid bewirke für ihn eine drastische Schlechterstellung. Eine Überschreitung einer Einkommensgrenze um weniger als zwei Prozent ändere nichts daran, dass er damals Alleinverdiener gewesen sei. Das geflügelte Wort von der kalten Progression würde durch Beibehaltung der geänderten Entscheidung auf die Spitze getrieben. Die Aufhebung des Bescheides sei damit begründet worden, dass die Folgen der Belassung nicht bloß geringfügig wären. Aus der Sicht des Steuerzahlers sei es genau umgekehrt. Er beantrage daher eine Bestätigung des vorhergehenden – bereits rechtskräftigen – Bescheides oder eine neue Entscheidung, bei der die Behörde ihren Ermessensspielraum wenigstens zu seinen Gunsten berücksichtige.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2012 führte das Finanzamt begründend aus, der Bescheid sei geändert worden, weil sich im Wege einer nachträglichen Kontrolle herausgestellt habe, dass er rechtswidrig gewesen sei. Eine wesentliche Änderung des Spruchbetrages sei die Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung. Die Überschreitung der Grenze von 6.000 € betrage nicht 36,45 €, da auch eine Abfertigungszahlung in Höhe von 618,26 € in den maßgeblichen Betrag einzurechnen sei.

Da die Grenze von 6.000 € eine absolute sei und der Verwaltungsgerichtshof in Einzelfällen bereits festgestellt habe, dass selbst das Überschreiten von einem Euro schädlich sei, könne es in einigen Fällen zu einem außergewöhnlichen Missverhältnis zwischen dem Überschreiten der Einkommensgrenze und der steuerlichen Auswirkung kommen. Der Behörde werde in diesen Fällen jedoch kein Ermessensspielraum eingeräumt.

Neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag sei auch der Freibetrag für die Behinderung der Ehegattin auf Grund der Bestimmung des § 35 Abs. 1 EStG zu Recht nachträglich aberkannt worden.

Der Bw stellte fristgerecht einen Antrag auf Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er halte seine Berufung aufrecht mit der Maßgabe, dass seine Frau durch ihre Pensionsbezüge aus Sicht der Behörde die Grenze von 6000 Euro um rund zehn Prozent überschritten habe, er nun aber dafür um 77 Prozent mehr Steuern zahlen

solle. Dazu komme, dass die von vornherein befristete Berufsunfähigkeitspension vom Finanzamt unter Hinweis auf § 33 Abs. 4 Z 1 EStG als Einkünfte eingestuft worden sei, was ein Widerspruch in sich sei, denn der Gesetzgeber habe in § 25 EStG die „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ aufgelistet. Unter 3. a) zählten dazu Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Am Widerspruch, dass eine Berufsunfähigkeitspension keine Einkunft aus nichtselbständiger Arbeit sein könne, ändere das aus seiner Sicht nichts. Mit dem angefochtenen Bescheid habe ihn das Finanzamt wesentlich schlechter gestellt als vorher und das sei ungerecht. Daran ändere auch die – ohnehin nur sehr allgemein – erwähnte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes überhaupt nichts bzw. wäre diese zu überdenken.

In einem ergänzenden Schriftsatz brachte der Bw weiters vor, er habe mit seiner Familie den überwiegenden Teil des Jahres 2010 aus beruflichen Gründen in Belgien verbracht (Jänner bis August 2010) und sei, wie aus den beigelegten Unterlagen ersichtlich, gemeinsam mit seiner Frau in Belgien steuerpflichtig gewesen. Die mit Juli 2010 befristete Berufsunfähigkeitspension seiner Frau falle nicht in den Zeitraum des Jahres 2010 ab September, seitdem er wieder in Österreich steuerpflichtig sei. Daher könne die laut Finanzamt gegebene Überschreitung der Einkunftsgrenze bei der Besteuerung in Österreich keine Rolle spielen, da die Besteuerung für die Zeit von Jänner bis August 2010 nachweislich durch das Königreich Belgien erfolge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Ehefrau des Bw erzielte im Berufungsjahr Einkünfte in Höhe von 6.654,71 € (Berufsunfähigkeitspension 6.036,45 €; Abfertigung 618,26 €). Im Einkommensteuerbescheid vom 9. September 2011 berücksichtigte das Finanzamt den Alleinverdienerabsetzbetrag antragsgemäß.

Strittig ist, ob die Aufhebung dieses Bescheides zu Recht erfolgte, weil die Einkünfte der Ehegattin den Grenzbetrag für den Alleinverdienerabsetzbetrag überschritten haben.

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. Nach Abs. 2 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend.

Ein allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichterforschung von Sachverhaltselementen schließt eine Bescheidaufhebung nicht aus. Gleiches gilt für ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Abgabepflichtigen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 10 und 11).

Nach [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) in der im Berufungsjahr geltenden Fassung ist eine Anspruchsvoraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag, dass der (Ehe)Partner bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens 6000 Euro jährlich erzielen darf. Die nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

Entscheidend ist somit, ob die Ehegattin des Bw im Jahr 2010 Einkünfte von nicht mehr als 6.000 € bezogen hat.

Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages von 6.000 Euro ist der Gesamtbetrag der Einkünfte iSd [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) zuzüglich bestimmter steuerfreier Einkünfte sowie sonderbesteuerter Einkünfte (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011, § 33 Rz 27).

Zu diesen Einkünften gehören die Pensionsbezüge der Ehefrau des Bw, die nach [§ 25 Abs. 3 lit. a EStG 1988](#) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten – dem vom Bw darin gesehenen Widerspruch kommt keine Bedeutung zu – sowie die Abfertigung der A-AG.

Der Einwand des Bw, er sei während des Zeitraums des Bezuges der Berufsunfähigkeitspension gemeinsam mit seiner Ehefrau in Belgien steuerpflichtig gewesen vermag der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da bei der Ermittlung des Grenzbetrages von den Jahreseinkünften der Ehegattin auszugehen war und, sofern die Steuerfreigrenze von 11.000 € überschritten gewesen wäre, das Besteuerungsrecht für die Pensionsbezüge aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Belgien nach Art. 18 ohnehin Österreich zugestanden wäre. Aber selbst wenn diese Einkünfte aufgrund des DBA in Österreich steuerbefreit gewesen wären, wären sie nach § 33 Abs. 4 EStG 1988 in den Grenzbetrag einzubeziehen gewesen.

Im gegenständlichen Fall hat somit der maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte der Ehefrau des Bw im Berufungsjahr 6.654,71 € betragen, sodass der in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 normierte Grenzbetrag von 6.000 € überschritten ist. Damit ist eine Anspruchsvoraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht erfüllt. Jede auch nur geringfügige Überschreitung des Grenzbetrages führt zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages. Der Verfassungsgerichtshof ist im Erkenntnis vom 5.10.1981, B 325/78 zum Ergebnis gelangt, dass dies nicht als verfassungswidrig zu beurteilen sei. Der Beschwerdeführer möge es zwar

in seinem Fall als Härte empfinden, dass eine geringfügige Überschreitung des Grenzbetrages den Wegfall des gesamten Absetzbetrages bewirkt habe. Der Gesetzgeber sei jedoch nicht verpflichtet, auf Härtefälle, die bei jeder Schaffung von Grenzbeträgen eintreten könnten, Bedacht zu nehmen.

Aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage bestand im Berufungsjahr kein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag. Der Einkommensteuerbescheid vom 9. September 2011 erweist sich damit als rechtswidrig.

Die Bescheidaufhebung nach § 299 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Rolle zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu. Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist. Wie oben bereits ausgeführt, ist es für die Ermessensübung grundsätzlich bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde/und oder der Partei) zurückzuführen ist. (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 52 ff).

Das Finanzamt begründete seine Ermessensübung dahin gehend, dass die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe.

Der Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages hatte im gegenständlichen Fall weitere einkommensteuerliche Auswirkungen. Es entfiel damit auch die Anspruchsvoraussetzung für den Freibetrag für die Behinderung der Ehefrau (§ 35 Abs. 1 und 3 EStG 1988 in der im Berufungsjahr geltenden Fassung) und der Erhöhungsbetrag für die Topfsonderausgaben (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988). Die sich daraus ergebende Abgabennachforderung in Höhe von 951 € ist – wie der Bw selbst zutreffend feststellt – weder absolut noch in Relation zur Abgabenleistung des Bw keinesfalls als bloß geringfügig anzusehen.

Nachdem eine nicht nur geringfügige Rechtswidrigkeit vorliegt, war bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu geben.

Daran kann auch das Vorbringen des Bw, das Finanzamt habe ihn durch die Bescheidaufhebung wesentlich schlechter gestellt und dies sei ungerecht, nichts ändern, denn bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Dieser gebietet, gleiche Sachverhalte gleich zu besteuern und damit die Steuerpflichtigen gleich zu behandeln. Durch die Bescheidaufhebung wurde diesem Grundsatz Rechnung getragen. Dass sich der Bw durch den neuen – rechtsrichtigen -

Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2012 im Vergleich zum aufgehobenen – rechtswidrigen - Einkommensteuerbescheid vom 9. September 2011 benachteiligt fühlt, kann bei der Ermessensübung keine Berücksichtigung finden. Entscheidend ist, dass der Bw im gleichen Ausmaß zu besteuern war, wie andere Abgabepflichtige in vergleichbaren steuerungsrelevanten Verhältnissen.

Die Rechtmäßigkeit des gem. § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheides ergibt sich somit aus der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides vom 9. September 2011 und aus der Tatsache, dass die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 10. Oktober 2012