



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. Jänner 2011 betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 mit Ausfertigungsdatum 8.4.2010 entschieden:

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) stellte mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 29.12.2010 den „Antrag auf Wiederaufnahme gem. [§ 299 BAO](#)“ und ersuchte um Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 8.4.2010, da bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung 2009 „offensichtlich“ vergessen worden sei, den „Kinderabsetzbetrag gemäß § 106a EStG“ zu beantragen „mit der Folge, dass der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht“.

Der Antrag wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 7.1.2011 abgewiesen. Aus dem Wortlaut des § 106a EStG ergebe sich, dass der „Kinderabsetzbetrag“ nur über Antrag zustehe. Ein solcher Antrag sei in der am 9.3.2010 eingebrachten Steuererklärung nicht gestellt worden. Mangels Ausübung des Antragsrechtes sei der Einkommensteuerbescheid hinsichtlich der Nichtberücksichtigung des Kinderfreibetrages nicht unrichtig und der Antrag auf Bescheidaufhebung im Sinne des § 299 BAO daher als unbegründet abzuweisen.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde vorgebracht, dass der Inhalt eines Bescheides dann nicht richtig sei, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Wes-

halb diese Rechtswidrigkeit vorliege (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 BAO gelte auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung mit Ausfertigungsdatum 26.7.2011 wurde wie folgt begründet:

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. Eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus.

Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen (iSd Art 18 Abs. 3 B-VG) oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union (Primärrecht oder Sekundärrecht wie zB Richtlinien oder Verordnungen) verstößt.

Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig. Er ist auch rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (zB als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist.

Dies kann jedoch nur der Fall sein, wenn steuermindernde Ausgaben, Absetz- oder Freibeträge von Amts wegen zu berücksichtigen sind. Alle anderen steuerlichen Vergünstigungen müssen vom Steuerpflichtigen ausdrücklich beantragt werden.

Da im gegenständlichen Fall in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009, welche am 9.3.2010 eingereicht wurde, kein Kinderfreibetrag beantragt wurde, liegt keine Rechtswidrigkeit vor. Der Spruch des Bescheides vom 7.1.2011 ist daher richtig.

Mit Schreiben vom 16.8.2011 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wurde auf einen Artikel in ÖStZ 2003, 144, verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Nach den – vom Finanzamt nicht bestrittenen – Angaben in der Steuererklärung sowie in der nachgereichten Beilage „zur Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages“ ist der Bw. verheiratet. Er ist Alleinverdiener (der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 669 € wurde anerkannt). Seine beiden – in den Jahren 1999 und 2006 geborenen – Kinder sind haushaltszugehörig.

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 einem Steuerpflichtigen, der auf die Geltendmachung des Freibetrags 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 Antrags auf Bescheidbehebung (§ 299 BAO). Die Geltendmachung des Freibetrags ist weder befristet noch unwiderruflich. Das EStG sieht auch keine Regelung des Inhalts vor, dass der Freibetrag nur in der vom Steuerpflichtigen eingereichten (ersten) Steuererklärung in Anspruch genommen werden könnte (vgl. dem gegenüber etwa [§ 37 Abs. 9 EStG 1988](#)). Insofern besteht kein rechtserheblicher Unterschied zB zum Fall der verspäteten Geltendmachung des Alleinverdienerabsetzbetrags.

6. Der Bw. hat in seinem Antrag auf Bescheidbehebung vom 29.12.2010 darauf hingewiesen, dass er den Freibetrag für seine beiden Kinder in Anspruch nehmen möchte und Unterlagen mit den erforderlichen Angaben (Beilage L1k) beigeschlossen. Damit hat er einen Sachverhalt vorgetragen, der in der Abgabenerklärung noch nicht enthalten war und im Einkommensteuerbescheid vom 8.4.2010 deshalb auch nicht berücksichtigt wurde. Dass die mangelnde Berücksichtigung eines Sachverhalts 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 (Info 22.9.2011, BMF-010222/0209-VI/7/2011).

7. Der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht, dass der Antrag des Bw. auf Bescheidaufhebung im Sinne des § 299 BAO als unbegründet abzuweisen ist, weil der Kinderfreibetrag nur *über Antrag* zusteht, ein solcher Antrag in der am 9.3.2010 eingebrachten Steuererklärung nicht gestellt wurde und der Einkommensteuerbescheid vom 8.4.2010 daher „*mangels Ausübung des Antragsrechtes*“ nicht iSd § 299 BAO unrichtig sei, kann daher nicht gefolgt 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“.

8. Nur der Abrundung halber sei vermerkt, dass in den von der Finanzverwaltung für das Berufungsjahr aufgelegten Formblättern (L1k – 2009) keine „förmliche“ Antragstellung vorgesehen ist. Die Beilage versteht sich als solche „zur Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages“, mit der die in [§ 106a Abs. 4 EStG 1988](#) bezeichneten Sachverhalte mitgeteilt und die Freibeträge *in der Höhe* von 220 € oder 132 € angesprochen werden.

9. Hervorgehoben sei, dass sich der Freibetrag bei der Ehegattin in steuerlicher Hinsicht *überhaupt nicht* ausgewirkt hat. Der vom Bw. begehrte Freibetrag (von 440 €) 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.

10. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. Über den (wiederum unerledigten) Antrag vom 29.12.2010 wird durch die Abgabenbehörde erster Instanz neuerlich zu entscheiden sein.

Innsbruck, am 31. Jänner 2012