

GZ. RV/0203-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Roland Gabl, Dr. Josef Kogler und Mag. Harald Papesch OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Dem Berufungswerber gehört gemeinsam mit seiner Ehegattin zu gleichen Teilen der landwirtschaftliche Betrieb in G.. Der Bw. beantragte mit amtlichen Vordruck (E3) am 23.12.2002

beim Finanzamt Amstetten die Erstattung der Kapitalertragsteuer für Zinsen des Jahres 2000 in Höhe von EURO 36,71 und die Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages in Höhe von EURO 363,36. Er begründete die Erstattungsansprüche damit, dass er und seine Gattin gleich hohe, unter dem Grenzbetrag des § 33 Abs. 4 EStG, liegende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen haben. Die Ermittlung ihrer Einkünfte erfolge gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II 1997/30, durch Vollpauschalierung. Der ihm und seiner Gattin gleicheitig zuzurechnende Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes habe nach dem letztgültigen Einheitswertbescheid vom 7.6.1989 ATS 108.000,-- betragen. Somit hätten er und seine Gattin gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 i.V.m. § 2 der o.a. Verordnung, BGBl. II 1997/30, jeweils steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ATS 14.580,-- erzielt. Sie hätten deshalb beide Anspruch auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages (AVAB), weil sie beide nur Einkünfte unter dem Grenzbetrag erzielt hätten, als Ehegatten in gemeinsamen Haushalt lebten und ein Kind, für das Familienbeihilfe gewährt worden sei, hätten.

Die Ehegattin des Bw. stellte mit Eingabe vom 23.12.2003 ebenfalls den Antrag auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages für das Jahr 2000. Das Finanzamt Amstetten gab diesem Antrag statt und setzte im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8.1.2003 gemäß § 33 Abs. 8 EStG für die Gattin des Bw. eine Gutschrift in Höhe des AVAB von EURO 363,36 fest.

Dem Antrag des Bw. hingegen wurde sowohl hinsichtlich KEST-Erstattung als auch hinsichtlich Erstattung des AVAB keine Folge gegeben. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, vom 10. Jänner 2003 setzte das Finanzamt Amstetten für den Bw. die Einkommensteuer mit EURO 0,00 festgesetzt und wies damit den Antrag auf Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 8 EStG sowie der Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 1 und 4 EStG als unbegründet ab. Das Finanzamt begründete die Ablehnung damit, dass der Bw. bereits der Gattin den Anspruch auf den AVAB vermittelt habe. Aus diesem Grunde sei dem Bw. nur eine den AVAB übersteigende Kapitalertragssteuer zu erstatten. In dieser Höhe sei aber keine KEST vorgelegen.

Gegen den o.a. Einkommensteuerbescheid 2000 erhob der Bw. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter, Dr. H. mit Schriftsatz vom 10.2.2003, form- und fristgerecht Berufung an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland. Der rechtsfreundliche Vertreter focht den Einkommensteuerbescheid 2000 hinsichtlich seines gesamten Spruchinhaltes an und stellte den Berufungsantrag, die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und

Burgenland möge den Einkommensteuerbescheid 2000 dahingehend abändern, dass die Erstattung der Einkommensteuer eine Gutschrift in Höhe von EURO 400,07 (wegen AVAB: EURO 363,36 und KEST EURO 36,71) ergibt.

In der Berufungsbegründung wurde Folgendes angeführt:

Das Finanzamt habe nicht begründet, warum dem Bw. trotz Unterschreitens des Grenzbeitrages der AVAB nicht erstattet worden sei. Der Bw. habe die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 33 Abs. 4 und 8 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 106/1999 für die Erstattung des AVAB erfüllt. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 23.5.2000, Zl. 99/14/0280 klargestellt, dass der Umstand, dass beide Ehegatten die Voraussetzungen des AVAB und der Steuergutschrift nach § 33 Abs. 8 EStG erfüllen, auch dazu führe, dass beide Ehegatten den AVAB in Form einer Steuergutschrift erstattet erhalten.

Erst mit BGBl. I 71/2000 habe der Gesetzgeber offensichtlich auf die Rechtsauffassung des VwGH reagiert und § 33 Abs. 4 Z 1 EStG insofern geändert, dass der AVAB nur einem Ehepartner zusteht. Diese Gesetzesnovellierung lautet: *"Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem (Ehe-) Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-) Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-) Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe-) Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne des Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe-) Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe-) Partner geführt."*

Diese Gesetzesänderung sei aber erst am 8.8.2000 wirksam geworden. Bis 7.8.2000 habe noch die alte Gesetzeslage gegolten, nach der beide Ehegatten bei Erfüllung der Voraussetzungen den AVAB als Negativsteuer gutgeschrieben erhalten.

Nachdem gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG der Anspruch auf den AVAB bereits dann vorliegt, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen während sechs Monate im Kalenderjahr vorgelegen sind, stünde dem Bw. im Jahr 2000 daher der AVAB ebenso zu, wie seiner Gattin.

Auf jeden Fall müsste der Bw. zumindest 60 % der Steuergutschrift gemäß § 33 Abs. 8 EStG erhalten, weil die frühere Rechtslage, wonach beide Ehegatten den AVAB erhalten, noch bis 7.8.2000, sohin 220 von 365 Tagen des Kalenderjahres 2000 wirksam gewesen sei.

Allerdings sei der Bw. der Rechtsmeinung, dass die Gesetzesänderung im BGBl I 71/2000 erst für Sachverhalte des Kalenderjahres 2001 Wirksamkeit erlangt hätte. Ansonsten wäre nämlich

eine Rückwirkung dieser Gesetzesänderung auf den Zeitraum vor den 8.8.2000 gegeben, die verfassungsrechtlich unzulässig wäre.

Betreffend die KEST-Erstattung sei richtig, dass gemäß § 97 Abs. 4 Z 2 EStG die Anrechnung betraglich insoweit ausgeschlossen sei, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen AVAB oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Allerdings käme diese Regelung im Falle des Bw. nicht zum Tragen. Entsprechend der bereits dargestellten Rechtsprechung des VwGH (ZI. 99/14/0280) liege eine Vermittlung des AVAB nicht vor, wenn beide Ehegatten die Voraussetzungen für den AVAB erfüllen. Der Bw. habe seiner Ehegattin nicht den Anspruch auf den AVAB vermittelt, sondern erfülle selber die Voraussetzungen für den AVAB. Dies habe zu Folge, dass die Regelung des § 97 Abs. 4 Z 2 EStG in seinem Fall erst mit 8.8.2000, somit für das Kalenderjahr 2001, zur Anwendung käme. Er habe daher auch Anspruch auf Erstattung der KEST in Höhe von EURO 36,71.

Das Finanzamt legte am 24.2.2003 ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Vom Referenten wurde ein ergänzendes Ermittlungsverfahren durchgeführt und der Bw. zum Sachverhalt befragt. Der Bw. erteilte am 21.1.2004 die telefonische Auskunft, dass der Haushalt zur Gänze von seiner Frau geführt werde. Das Kapitalvermögen sei von ihm und seiner Frau gemeinsam erwonnen und gehöre ihnen beiden daher zu gleichen Teilen. Das bei der Bank eingelagerte Geld, für welches der Bw. die KEST-Erstattung beantragt habe, gehöre daher zur Hälfte auch seiner Frau. Nur die Bankkonten lauten formell auf ihn.

Mit Schreiben vom 28.01.2004 wurde den Parteien die behördliche Sachverhaltsannahme sowie die mit Aktenvermerk festgehaltenen Sachverhaltsangaben des Bw. mit der Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme mitgeteilt.

Das Finanzamt Amstetten verzichtete auf die Abgabe einer Stellungnahme und der Parteienvertreter stimmte mit Schreiben vom 6.2.2004 den behördlichen Sachverhaltsfeststellungen ausdrücklich zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrechtliche Rechtslage

Gemäß § 260 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate über Berufungen der Finanzämter zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist. Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, außer die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird beantragt oder vom Referenten verlangt (§ 282 BAO). Die Mitglieder des UFS sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 271 BAO), unabsetzbar (§ 6 Abs. 3 UFSG) und unversetzbare (§ 16 Abs. 4 UFSG).

Der UFS ist berechtigt den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

Der Bw. hat in der Berufung die Entscheidung einer unzuständigen Berufungsbehörde verlangt. Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war nicht mehr die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland sondern der Unabhängige Finanzsenat zuständig. Diese Falschbezeichnung schadet nicht, weil die Bezeichnung der Berufungsbehörde kein Erfordernis einer zulässigen Berufung bildet (§ 250 Abs 1 i.V.m. § 273 Abs 1 BAO) und die Abgabenbehörden von amtswegen wahrzunehmen haben, welche Berufungsbehörde für die Erledigung der in Frage stehenden Berufung örtlich und sachlich zuständig ist (VwGH, Zl. 94/05/0370 vom 30.05.1996).

2. Materiellrechtliche Rechtslage

Grundlage für die Entscheidung bildet der vorstehende Sachverhalt, dessen Vorliegen nicht strittig ist. Uneinigkeit zwischen den Parteien besteht über die Rechtsfrage, ob der Bw., im Jahr 2000, entsprechend der vom VwGH vertretenen Rechtsansicht (Erkenntnis vom 23.5.2000, Zl. 99/14/0280), dass beide Ehegatten der AVAB zusteht, wenn sie die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür erfüllen, Anspruch auf Erstattung des AVAB hatte, oder ob diesem Anspruch, durch die mit BGBI. I 71/2000, ausgegeben am 8. August 2000, durchgeführte Gesetzesänderung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, die Grundlage entzogen wurde. Damit in Zusammenhang steht die rechtliche Beurteilung, ob eine KEST-Erstattung ausgeschlossen ist, weil der Bw. seiner Ehegattin den Anspruch auf den AVAB im Sinne des § 97 Abs. 4 Z 2 EStG vermittelt habe.

2.1. Erstattung des AVAB

Der Bw. erzielte aus dem Betrieb einer Landwirtschaft der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG). Der angefochtene Bescheid

wurde im Rahmen der allgemeinen Veranlagung auf Grundlage des § 39 EStG erlassen und ist daher nicht als Erstattungsbescheid im Sinne des § 40 EStG zu qualifizieren.

Zu der in Streit stehenden Rechtsfrage besteht die Rechtsauffassung, dass die gesetzliche Neuregelung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG ab dem Veranlagungsjahr 2000 Gültigkeit hat (vgl. Doralt, EStG⁶, § 33 RZ 29; Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, 2001, § 33, Anmerkung 33/16).

Dieser Rechtsmeinung ist aus folgendem Grunde zuzustimmen:

Nach Art 49 B-VG treten Bundesgesetze, soweit nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung in Kraft und gelten für das gesamte Bundesgebiet. Die Gesetzesänderung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG wurde im BGBI. 71/2000 am 8. August 2000 kundgemacht. Da diese Novelle keine eigene Bestimmung über ihr In-Kraft-Treten enthält, wurde sie mit Ablauf des Tages der Kundmachung, am 9.8.2000, wirksam. Die Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z. 1 idF. BGBI. 71/2000 ist somit auf Abgabenansprüche, die nach diesem Zeitpunkt entstehen, anzuwenden.

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO). Der Abgabenanspruch entsteht bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, oder wenn die Abgabenpflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabenpflicht (§ 4 Abs. 2 Z 2 BAO).

Der Abgabenanspruch entsteht grundsätzlich durch die Tatbestandsverwirklichung ohne weiters Zutun von Behörde oder Steuerpflichtigen. Das Ausmaß des Abgabenanspruches richtet sich, selbst im Fall einer nachträglichen, nicht rückwirkenden Gesetzesänderung, nach der Rechtslage im Zeitpunkt seines Entstehens (vgl. Ellinger, Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO¹, § 4 Anm 1).

Dieser Entstehungszeitpunkt des Abgabenanspruches ist selbstverständlich auch im Falle einer Gutschrift der Einkommensteuer derselbe.

Die Beurteilung, ob dem Bw. gemäß § 33 Abs. 8 EStG für das Jahr 2000 der AVAB im Wege der Veranlagung gutzuschreiben ist, hat daher unter Berücksichtigung der Gesetzesänderung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG idF. BGBI I 71/2000 zu erfolgen.

Der vom Parteienvertreter erhobene Einwand, dass die o.a. Gesetzesänderung wegen des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbotes erst für die Veranlagung 2001 gelten könnte oder bei einer unterjährigen Gesetzesänderung zumindest ein aliquoter Gutschriftsanspruch

bestehen müsse, ist unberechtigt, weil er die Systematik des Steuerrechtes (den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld - § 4 BAO) außer acht lässt.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG idF. BGBl I 71/2000 steht der Alleinverdienerabsetzbetrag nur einem (Ehe-) Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-) Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-) Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe-) Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne des Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe-) Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe-) Partner geführt."

Unbestritten erfüllten der Bw. und seine Ehegattin beide die Voraussetzungen für den AVAB. In diesen Fällen ist daher von der Abgabenbehörde festzustellen, welchem Ehepartner nach der Höhe der Einkünfte und der überwiegenden Haushaltsführung der Anspruch auf den AVAB zusteht.

Nach den unstrittigen Angaben des Bw. sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen ebenso beiden Ehegatten in gleicher Höhe zuzurechnen (vgl. Doralt, EStG⁴, § 2 RZ 157), wie die Einkünfte aus der gemeinsamen Landwirtschaft (vgl. Doralt, EStG⁴, § 2 RZ 155 mwH.). Da der Bw. und seine Gattin gleich hohe Einkünfte erzielt haben und der Bw. nicht überwiegend den Haushalt führte, hat das Finanzamt zu Recht, den Anspruch des Bw. auf die Erstattung des AVAB abgelehnt und der Ehegattin des Bw. den AVAB gutgeschrieben.

2.2. Erstattung der Kapitalertragsteuer (KEST)

Mit dem Anspruch der Ehegattin des Bw. auf den AVAB, ist aber auch die Rechtsfrage über den Anspruch auf KEST-Erstattung beantwortet. Der Bw. vermittelte der Ehegattin den Anspruch auf den AVAB. Gemäß § 97 Abs. 4 EStG war daher die Erstattung der KEST (insgesamt EURO 36,71) ausgeschlossen, weil sie beträchtlich unter dem vermittelten AVAB gelegen ist.

Der Berufung konnte keine Folge gegeben werden.

Wien, 12. 02.2004