



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 12. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 10. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) reichte am 19. Februar 2007 beim Standort A. des Finanzamtes X. eine Erklärung zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für 2006 ein. Auf der ersten Seite des Formulars waren bezüglich der persönlichen Verhältnisse die entsprechenden Felder für *verheiratet*, (mindestens 7monatiger) Familienbeihilfenanspruch für *2 Kinder* und *Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) wird beansprucht* ausgefüllt und die Gattin namentlich sowie mit ihrer Sozialversicherungsnummer angegeben.

Am 27. Februar 2007 erging ein - soweit für das anhängige Verfahren relevant – mit den Angaben in der ANV-Erklärung übereinstimmender Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid für 2006 mit einer Gutschrift von 612,23 €.

Im Juli 2007 führte das FA eine nachträgliche Bescheidkontrolle durch und stellte dabei fest, dass beim Bw. die Voraussetzungen für den AVAB im Jahr 2006 nicht gegeben waren, weil seine Gattin in diesem Jahr Einkünfte von 7.965,77 € bezogen und sie damit die für die

Gewährung des AVAB maßgebliche Einkunftsgrenze des (Ehe-)Partners von 6.000,- € überschritten hatte. Gleichzeitig brachte diese Überprüfung zu Tage, dass auch die Gattin für 2006 den AVAB in Anspruch genommen hatte.

Aufgrund dieser Feststellung hob das FA am 10. Juli 2007 den an den Bw. ergangenen EST-Bescheid 2006 vom 27. Februar 2007 gemäß § 299 BAO auf und erließ in der Folge einen neuen Sachbescheid ohne darin den AVAB zu berücksichtigen. In der Begründung zu diesem Bescheid wurde auf den Entfall der Voraussetzungen für die Gewährung des AVAB wegen Überschreitens der maßgeblichen Einkunftsgrenze von 6.000,- € durch die Gattin verwiesen.

Die gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. mit einer entsprechenden Auskunft, die ihm vom FA vor der Einreichung der ANV-Erklärung für 2006 erteilt worden sei. Ein Bediensteter des Infocenters habe seiner Gattin auf deren dbzgl. Frage nach Einblick in die abgabenbehördlichen EDV-Daten nahe gelegt, sowohl die Gattin als auch der Bw. sollten im ANV-Formular das für die Beantragung des AVAB vorgesehene Feld ankreuzen. Nachdem sich bei der ANV für das Jahr 2005 herausgestellt habe, dass der AVAB zu Unrecht nicht berücksichtigt worden war, weil das entsprechende Feld nicht angekreuzt gewesen sei, habe man sich beim ANV-Antrag für 2006 vor der Einreichung der Erklärung besonders sorgfältig informieren wollen.

Am 6. September 2007 erließ das FA eine abweisende Berufungsvorentscheidung. In der Begründung wurde neuerlich, nun unter Darstellung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen des § 33 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG), auf die über der maßgeblichen Einkunftsgrenze liegenden Bezüge der Gattin verwiesen. Der als Anraten des Finanzamtsmitarbeiters interpretierten Auskunft liege vermutlich ein Missverständnis zu Grunde.

Vor Ablauf der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages erhob der Bw. am 10. Oktober 2007 „Einspruch“. Die Auskunft des Mitarbeiters sei deutlich gewesen. Ein Missverständnis liege nicht vor. Zudem sei sein Antrag von einem anderen Mitarbeiter an Hand der sowohl zu seiner Person als auch zu seiner Gattin gespeicherten Daten überprüft und anerkannt worden, wie die Auszahlung des Guthabens zeige. Dabei hätte der Fehler jedenfalls auffallen müssen. Die Entscheidung des FA sei für ihn deshalb unverständlich.

Das FA legte das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Voraussetzungen für den AVAB-Anspruch sind in § 33 Abs. 4 Z.1 EStG geregelt. Die für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen dieser Norm lauten:

„Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt.... Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. ...Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (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 der Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt.“

Der Bestimmung ist einerseits unzweifelhaft zu entnehmen, dass kein AVAB-Anspruch besteht, wenn der (Ehe-)Partner in einem Jahr Einkünfte von mehr als 6.000,- € erhalten hat bzw. andererseits, dass ein gleichzeitiger AVAB-Anspruch beider (Ehe-)Partner ausgeschlossen ist.

Aus der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung der Norm ist zu ersehen, dass die Gewährung des AVAB nicht im Ermessen der Behörde liegt. Liegen die zitierten Voraussetzungen vor, so *hat* der betreffende Abgabepflichtige einen AVAB-Anspruch, den die Abgabenbehörde – bei entsprechender Antragstellung – zwingend im Bescheid zu berücksichtigen *hat*. Ebenso zwingend *hat* die Behörde aber die Gewährung des AVAB zu versagen, wenn auch nur eine der in § 33 Abs. 4 Z.1 EStG genannten Voraussetzungen fehlt. In diesem Fall, *darf* die Behörde den AVAB im Einkommensteuerbescheid *nicht* in Abzug bringen.

Verstößt ein Bescheid gegen diese gesetzliche Vorgabe, ist er inhaltlich unrichtig.

Im anhängigen Fall ist nach der Aktenlage unstrittig, dass sowohl der Bw. als auch seine Gattin, mit ihren im Jahr 2006 bezogenen Einkünften eindeutig über der Grenze von 6.000,- € lagen. Dies ergibt sich aus den der Abgabenverwaltung von deren Dienstgebern gemeldeten Lohnzetteldaten, deren Richtigkeit im Rechtsmittelverfahren nicht in Frage gestellt wurde. Auch war sowohl in dem am 27. Februar 2007 an den Bw. ergangenen als auch in jenem, mit gleichem Datum für dessen Gattin ausgefertigten EST-Bescheid für 2006 ein AVAB berücksichtigt worden. Beide Bescheide waren daher im Spruch unrichtig.

Nach § 299 Abs. 1 BAO *kann* die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Im Gegensatz zu § 33 Abs. 4 Z.1 EStG handelt es sich bei § 299 Abs. 1 BAO um eine Ermessensbestimmung. Dies ergibt sich aus dem in der Norm verwendeten Begriff *kann*. Der Gesetzgeber überlässt es dem pflichtgemäßen Ermessen der Behörde, ob sie einen unrichtigen Bescheid auf Basis dieser Bestimmung aus dem Rechtsbestand entfernt oder nicht.

Dies bedeutet nun keineswegs, dass es der Willkür der Behörde überlassen bleibt, ob sie einen im Widerspruch mit der Rechtslage stehenden Bescheid unangetastet lässt oder aufhebt. Vielmehr gibt § 20 BAO vor, wie die Behörde Ermessensentscheidungen zu treffen hat.

§ 20 BAO lautet: *„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“*

Nach Lehre und Rechtsprechung haben sich Ermessensübungen vor allem am Zweck einer Norm zu orientieren. Dies bedeutet insbesondere, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Unter Billigkeit ist nach der ständigen Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Parteien zu verstehen, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Billigkeit verlangt beispielsweise die Berücksichtigung von Treu und Glauben, des steuerlichen Verhaltens der Partei und ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse. Unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit ist etwa das Prinzip der Verwaltungsökonomie zu beachten. Auch das Verhältnis zwischen dem Aufhebungsgrund und den Auswirkungen der Aufhebung kann bei Interessensabwägung von Bedeutung sein (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 20 bzw. § 299 BAO Tz 52ff mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Im Rahmen des § 299 BAO ist es für die Ermessensübung grundsätzlich ohne Bedeutung, ob die Rechtswidrigkeit eines Bescheides auf ein Verschulden – sei es der Partei oder der Abgabenbehörde – zurückzuführen ist. In der Lehre wird zumindest die Kausalität des Verhaltens der Verfahrensparteien und damit die Ursache für die Rechtswidrigkeit eines Bescheides als ein Kriterium bei der Ermessensabwägung über eine Bescheidaufhebung

gesehen (Ritz, aaO, Tz. 59). Aufgrund besonderer Umstände kann im Einzelfall aber auch der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine Aufhebung sprechen (VwGH, 12.4.1984, 84/15/0041).

Eine ordnungsgemäße Ermessensentscheidung erfordert, dass sich die Behörde mit allen dafür maßgeblichen Umständen auseinandersetzt und diese gegeneinander abwägt. Die dbzgl. Überlegungen der Behörde sind in der Begründung des Aufhebungsbescheides so darzulegen, dass für Dritte (den Bescheidadressaten aber auch die Rechtsmittelbehörde) nachvollziehbar ist, weshalb sich die Behörde im Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens für die Bescheidaufhebung entschieden hat.

Die Begründung zu dem im anhängigen Verfahren auf Basis des § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid vom 10. Juli 2007 lautete:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Dass mit dieser bloßen Zitierung des Gesetzestextes die Gründe der Behörde für das Ausüben des Ermessens im Sinne einer Bescheidaufhebung in keiner Weise nachprüfbar dargelegt sind, ist evident.

Die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung durch den UFS brachte allerdings in diese Richtung keinen Fehler im Spruch des Bescheides hervor.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) verweist in seiner Judikatur zur Ermessensübung der Behörden im Rahmen von Bescheidkorrekturen regelmäßig auf den Zweck der solchen Maßnahmen zugrunde liegenden Verfahrensbestimmungen, sei es nun § 293 BAO (Bescheidberichtigung), § 299 BAO (Bescheidaufhebung) oder § 303 BAO (Wiederaufnahme). Diese Bestimmungen seien gerade dazu geschaffen worden, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Durchbruch zu verhelfen. Sofern nicht besondere Umstände vorliegen, sei der Behörde daher kein Vorwurf zu machen, wenn sie bei Ihrer Ermessensübung dem Gebot der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen im Sinne des § 114 BAO den Vorrang einräumt und zu Gunsten der Richtigstellung des Bescheides entscheidet (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124 stellvertretend für viele).

Auch im hier zu beurteilenden Fall erscheint die Ermessensübung des Finanzamtes zu Gunsten der Bescheidaufhebung berechtigt, zumal die Zuerkennung des AVAB, sowohl beim Bw. als auch bei seiner Gattin, eine nicht bloß geringfügige Unrichtigkeit des inzwischen aus dem Rechtsbestand entfernten Veranlagungsbescheides bewirkt hat.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Bw. den Bescheidmangel durch unrichtige Angaben in seiner ANV-Erklärung (Ankreuzen des AVAB-Feldes trotz Einkünften der Gattin von mehr als 6.000, € und trotz gleichzeitigen AVAB-Antrages der Gattin) jedenfalls mitverursacht hat.

Ob er ihn auch verschuldet hat, kann grundsätzlich dahingestellt bleiben, da Maßnahmen nach § 299 BAO, wie ausgeführt, an sich verschuldensunabhängig sind. Doch kann in besonders gelagerten Fällen dem Verschulden im Rahmen der Ermessensentscheidung Bedeutung zukommen.

In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass im ANV-Formular das Antragsfeld für den AVAB in Verbindung mit folgendem Satz steht: *„Ich beantrage den Alleinverdienerabsetzbetrag und erkläre, dass mein (Ehe)Partner/ meine (Ehe)Partnerin diesen nicht in Anspruch nimmt.“*

Darüber hinaus ist auf der letzten Seite des Formulars, auf welcher der Bw. die Richtigkeit seiner Angaben mit seiner Unterschrift bestätigt hat, eine ausführliche Information über die Voraussetzungen u.a. für den AVAB-Anspruch angebracht. Insofern ist der Bw. von einem Mitverschulden an der Unrichtigkeit des inzwischen aufgehobenen Erstbescheides nicht frei zu sprechen – dies umso mehr in Hinblick auf den zweifachen Verstoß gegen die Antragsvoraussetzungen.

Zur Frage eines behördlichen Mitverschuldens ist anzumerken, dass die in der Berufung angeführten Vorgänge bei der innerbehördlichen Überprüfung mangels Erinnerung der in Frage kommenden Mitarbeiter nicht bestätigt wurden. Es muss daher dahin gestellt bleiben, ob und ggfs. in welcher Form Bedienstete des Finanzamtes zum unrichtigen Ankreuzen der ANV-Erklärung des Bw. allenfalls beigetragen haben.

Allerdings erscheint es dem UFS äußerst unwahrscheinlich, dass Mitarbeiter des Infocenters, welche gerade mit Fragen zum AVAB tagtäglich befasst sind, den Bw. und auch dessen Gattin, nach Überprüfung der im abgabenbehördlichen EDV-System gespeicherten Daten, gleichsam angeleitet haben sollen, den AVAB-Antrag zu stellen. Noch weniger glaubhaft erscheint eine Empfehlung zur Antragstellung für 2006 an beide Ehegatten.

Das Ergehen eines Bescheides, der sich später als unrichtig erweist, lässt als solches weder einen Schluss auf eine Genehmigung noch auf eine mangelhafte Bearbeitung durch die zuständigen Behördenorgane zu, weil das System der Abgabenverwaltung die Überprüfung von Abgabenerklärungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. in unterschiedlichen Verfahrenssituationen vorsieht. Zum Teil erfolgt demnach die erstmalige Überprüfung von Erklärungsinhalten erst nach dem Ergehen eines Bescheides. Zur nachträglichen Korrektur

dadurch allenfalls unrichtig ergangener Bescheide dienen Verfahrensvorschriften wie jene des § 299 BAO.

Soweit in der Berufung auf das Jahr 2005 Bezug genommen wird, sei angemerkt, dass die Gewährung des AVAB im Rahmen der zum ANV-Bescheid 2005 ergangenen BVE zu Unrecht erfolgt ist, weil die Gattin auch in diesem Jahr Einkünfte von mehr als 6.000,- € bezogen hat.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass niemand aus einer falschen Rechtsanwendung in der Vergangenheit Ansprüche für die Zukunft ableiten kann.

Auf Basis des dargestellten Sachverhaltes waren im laufenden Verfahren keine Umstände zu berücksichtigen, welche aufgrund der Besonderheit des Einzelfalls ein Abgehen von der grundsätzlich nicht zu beanstandenden Ermessensübung zu Gunsten der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen erfordert hätten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Dezember 2007