

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. über die Beschwerde des Bf., vertreten durch PSG TREUHAND U STEUERBERATUNG GMBH, 1020 Wien, Nordbahnstraße 36 Stiege 3 2.OG,

1.) gegen die Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 und
2.) den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2012 sowie
3.) Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2008 bis 2011 des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 9. Jänner 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde betreffend die Berichtigung gemäß § 293b BAO zu den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2008 bis 2011 wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

2.) Die Beschwerde gegen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 gemäß § 299 BAO wird abgewiesen.

3.) Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008, 2009, 2010 und 2011 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezieht seit 2001 von der deutschen Firma AG eine Firmenpension.

Diese Firmenpension erklärte der Bf. in den Einkommensteuererklärungen betreffend die strittigen Jahre 2008 bis 2012 unter der Kennzahl 440, welche unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte erfasst, für 2008 mit: € 23.076,-, für 2009: € 23.768,00,

für 2010: € 23.768,62, für 2011: € 24.512,52 und für 2012: € 25.027,00.

Die Veranlagungen der Einkommensteuer betreffend die Jahre 2008 - 2012 erfolgten erklärungsgemäß, das Finanzamt bezog die Rente bis 2012 nur mit Progressionsvorbehalt in die Veranlagungen mit ein.

Im Zuge einer Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung für Pensionäre mit einem Wohnsitz im Ausland vom 20. Dez. 2013 erklärte der Bf., dass er Pensionär bei der AG sei und seinen Wohnsitz seit 09.06.1988 in Adresse in Österreich habe.

Das Finanzamt bestätigte, dass der Bf. an dem angegebenen Ort ansässig ist.

Laut einem im Akt befindlichen Info des Fachbereiches FA Graz-Stadt sind Pensionen aus Deutschland (Quelle des Ruhegehaltes) laut Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Deutschland in Österreich zu besteuern.

Laut einem Aktenvermerk 07.01.2014 wurden die Pensionen irrtümlich nur mittels Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Für die Jahre 2008 bis 2011 seien die Einkommensteuerbescheide daher gemäß § 293b BAO zu berichtigen, betreffend das Jahr ist der Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 (1) BAO aufzuheben.

Am 9. Jänner 2014 erließ das Finanzamt für die Jahre 2008 bis 2011 Einkommensteuerbescheide mit Berichtigung gemäß § 293b BAO zu den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheiden.

Die Pension aus Deutschland wurden unter der Kennzahl 359 als Einkünfte ohne Sonderzahlungen, von denen kein Lohnsteuerabzug erfolgt ist und für die kein Lohnausweis/Lohnbescheinigung (Formular L 17) vorliegt, erfasst.

Begründend wurde ausgeführt, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben des Bf. Umstände festgestellt worden seien, die eine Berichtigung gemäß § 293b BAO erforderlich gemacht hätten.

Für die von der deutschen Fa. AG bezogene Firmenpension stehe Österreich das volle Besteuerungsrecht zu. Da in Deutschland diese Pension völlig unbesteuert ausbezahlt worden sei, könne keine Einkommensteuer auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werden.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wurde mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 9. Jänner 2014 aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid erlassen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Der neue Sachbescheid für das Jahr 2012 enthielt die gleiche Begründung, wie die zu den § 293b BAO ergangenen Bescheide.

Die steuerliche Vertretung des Bf. erhob gegen nachstehend angeführte Bescheide Beschwerde:

"Einkommensteuerbescheid 2008, Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 7.10.2009

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 vom 9.1.2014

Einkommensteuerbescheid 2009, Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 2.11.2010

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 vom 9.1.2014

Einkommensteuerbescheid 2010, Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 13.7.2011

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 vom 9.1.2014

Einkommensteuerbescheid 2011, Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 5.7.2012

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 vom 9.1.2014

Einkommensteuerbescheid 2012 vom 9.1.2014

Bescheid vom 9.1.2014 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 gem. § 299 BAO vom 4.9.2013

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

"Eine Berichtigung gem. § 293b BAO kann nur bei der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen erfolgen. Das wäre dann der Fall, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Eine offensichtliche Unrichtigkeit ist somit gegeben, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlung im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Unter Verweis auf den Entscheid vom UFS vom 5.4.2011 Geschäftszahl RV/0342-L/08 und der dort zitierten Judikatur ist festzustellen, dass die Anwendung des § 293b BAO voraussetzt, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt.

Im vorliegenden Fall hat unser Mandant in den ersten Jahren als er die ausländische Firmenpension bezogen hat (ab dem Einkommensteuerbescheid 2001) auch entsprechende Angaben in den Erklärungen gemacht bzw. noch entsprechende Beilagen, aus denen die ausländische Firmenpension ersichtlich war, den Erklärungen beigelegt. Die Berücksichtigung der deutschen Firmenpension erfolgte dann durch das Finanzamt fälschlicherweise im Zuge des Progressionsvorbehalts. Erst in den Folgejahren, als unserem Mandanten mitgeteilt wurde, dass keine Beilagen den Erklärungen beizulegen sind, unterließ er dies und gab die deutsche Firmenpension im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bescheide der ersten Jahre als Progressionseinkünfte an. Diese

Vorgehensweise behielt er bis einschließlich 2012 bei , wobei im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen 2012 ein entsprechender Lohnausweis- bzw. Lohnbescheinigung der Erklärung beigelegt war, aus der klar ersichtlich war, dass es sich bei den Bezügen um eine ausländische Firmenpension handelt. Seitens des Finanzamts erfolgte weiterhin die Besteuerung als Progressionseinkünfte.

In allen Jahren hat das Finanzamt die ausländische Pension somit im Zuge des Progressionsvorbehalts bei der Steuerermittlung berücksichtigt. Offensichtlich erst durch den wiederholten Antrag auf Ausstellung einer Ansässigkeitsbestätigung (zur Vorlage in Deutschland) wurden nachträgliche Prüfungen eingeleitet und das Finanzamt hat festgestellt, dass statt einer Berücksichtigung der ausländischen Firmenpension im Progressionsvorbehalt ein volles Besteuerungsrecht Österreich zusteht. In allen nach § 293b BAO ergangenen Bescheiden (also für 2008 bis 2011) hat das Finanzamt in der Begründung sogar auf eine nachträgliche Prüfung hingewiesen.

Das widerspricht aber den oben dargelegten Voraussetzungen zur Anwendung des § 293b BAO und keinesfalls kann somit eine offensichtliche Unrichtigkeit gegeben gewesen sein, da das Finanzamt selber von einer entsprechenden Prüfung spricht.

Auch besteht unserer Ansicht bei Ausübung des Ermessens im Rahmen der Durchführungen der Berichtigungen nach § 293b BAO ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Hierzu entsprechende Ausführungen weiter unten zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 9.1.2014.

Aus diesen Gründen entspricht eine Berichtigung nach § 293b BAO nicht den gesetzlichen Bestimmungen und wir beantragen die Aufhebung der berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 sowie der darauf basierenden Anspruchszinsenbescheide und die Festsetzung der Einkommensteuer für die angeführten Jahre gemäß den ursprünglichen Bescheiden.

Betreffend der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 9.1.2014 und dem Bescheid vom 9.1.2014 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 4.9.2013 gem. § 299 BAO führen wir folgende Begründung an:

Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 gem. § 299 BAO ist eine Ermessensentscheidung. Bei dieser Ermessensentscheidung gilt zwar grundsätzlich der Vorrang des Prinzips der Rechtmäßigkeit vor dem Prinzip Rechtsbeständigkeit, aber dem Grundsatz von Treu und Glauben ist entsprechend Rechnung zu tragen (VwGH 12.4.1984, 84/15/0041).

Aus den oben dargelegten Gründen konnte unser Mandant davon ausgehen, dass dem Finanzamt alle relevanten Informationen zur Verfügung standen und er daher korrekte Steuerbescheide erhalten hat. Seine monetären Dispositionen hat er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bescheide getroffen und es verstößt gegen den Grundsatz von Treu und Glauben eine Ermessensentscheidung auszuüben die für unseren Mandanten, einen bald 76jährigen Pensionisten, der neben seinen laufenden Pensionen keinerlei Vermögen besitzt, eine massive und unerwartete finanzielle Belastung bedeutet. Insbesondere

auch weil unser Mandant für das Jahr 2013 ohnehin noch eine größere Nachzahlung zu erwarten und ab 2014 dazu die höheren Vorauszahlungen zu tragen hat.

Wir beantragen daher auch die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 9.1.2014 und die Festsetzung der Einkommensteuer 2012 gem. dem ursprünglichen Bescheid vom 4.9.2013."

Das Finanzamt wies die Beschwerde vom 7. Februar 2014, eingelangt beim Finanzamt am 10. Februar 2012, gegen die Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO zu den Einkommensteuerbescheid 2008 bis 2011 und den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuerbescheid 2012 mit der Berufungsvorentscheidung vom 26.06.2014 mit folgender Begründung ab:

"Berichtigung nach § 293b BAO 2008 - 2011:

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198).

Die Unrichtigkeit kann zum Ausdruck kommen

- in einer unzutreffenden Rechtsauffassung,*
- in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).*

Ob eine Rechtsauffassung offensichtlich unrichtig ist, ist anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (zB VwGH 29.11.2006, 2002/13/0153, 2002/13/0163, 2006/13/0192; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052). Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht nach § 293b BAO berichtigbar (zB VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126).

Die Unrichtigkeit muss aus der Abgabenerklärung (das ist der Erklärungsvordruck sowie sämtliche Beilagen) selbst oder aus ihr in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein.

Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (zB VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Die Berichtigung gemäß § 293b BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt sowohl für amtswegige Berichtigungen als auch für Berichtigungen auf Antrag der Partei. Bei der Ermessensübung wird primär maßgebend sein, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist (vgl. zB VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Dies gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Sind die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit lediglich geringfügig, so wird im Allgemeinen die Berichtigung zu unterlassen sein (vgl. zB VwGH 29.01.2002, 98/14/0024).

Ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten spricht nicht gegen die Berichtigung. Es kommt nämlich auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Abgabenbehörde nicht an (zB VwGH 30.10.2001, 98/14/0085). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (UFS 24.04.2006, RV/0399-K/05). Offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann gemäß § 293b beseitigbar, wenn sie aus Abgabenerklärungen einschließlich der hiezu vorliegenden Beilagen übernommen sind.

Eine solche Übernahme liegt vor, wenn die Abgabenbehörde den widersprüchlichen, nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Sachverhalt dem Bescheid zugrunde legt, weil sie die Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt. Ist der Sachverhalt durchaus denkbar, führt er aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, so ist § 293b anwendbar, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung (d.h. die an den Sachverhalt geknüpfte Rechtsfolge) nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann somit nach der Lehre und Rechtsprechung auch dann vorliegen, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabepflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind. Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071).

Es ist dabei nicht entscheidend, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist (vgl. Ritz, Berichtigungen gemäß § 293b BAO in: Östz 1990, Seiten 180 ff). Nach ständiger Rechtsprechung kommt es nämlich auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht an (VwGH 30.10.2001, 98/14/0085).

Umlegung auf den gegenständlichen Sachverhalt:

Dass es sich bei der falschen Subsumtion der Firmenpension um eine offensichtliche Unrichtigkeit handelt, ergibt sich jedenfalls daraus, dass keine inhaltlichen Einwendungen gegen die Richtigstellung (volle Besteuerung anstatt Progressionsvorbehalt) eingebracht wurden. Der Sachverhalt war über Jahre - unstrittig auch lt. Ausführungen in der Beschwerde - klargelegt.

Alle Voraussetzungen einer offensichtlichen Unrichtigkeit sind gegeben, da diese ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar waren. Die Abgabenbehörde hätte anhand der beigelegten

Aufstellungen sowie (Kopien) der zugrunde liegenden Belege die Unrichtigkeit erkennen müssen.

Der Hinweis auf eine nachträgliche Prüfung in den angefochtenen Berichtigungsbescheiden steht dem nicht entgegen, wollte das Finanzamt damit nur zum Ausdruck bringen, dass der offensichtliche Fehler seitens des Finanzamtes keine weiteren Erhebungen für die Streitjahre notwendig, um die Sach- und Rechtslage abzuklären.

Zur Ermessensbegründung für die Berichtigung kann darauf hingewiesen werden, dass die Folgen der Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig sind sowie dass ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung nicht gegen eine Berichtigung spricht. Insoweit der Grundsatz von Treu und Glauben in der Beschwerde angeführt wird, so ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Judikatur (zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Für (unerwartete) finanzielle steuerliche Belastungen bietet die Finanzverwaltung Zahlungserleichterungen (Stundungs- oder Ratenansuchen; in Extremfällen "Nachsichten") an.

Keinesfalls rechtfertigt "Treu und Glauben" rechtswidrige Bescheide.

Aufhebung nach § 299 BAO 2012:

Der Spruch im aufgehobenen Bescheid vom 04.09.2013 erwies sich als nicht richtig. Inhaltliche Einwendungen wurden auch in der Beschwerde nicht vorgebracht. Hinsichtlich der Argumentation von "Treu und Glauben" wird auf die obigen Ausführungen hingewiesen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen."

Die steuerliche Vertretung des Bf. stellte mit Schriftsatz vom 28. Juli 2014 einen Vorlageantrag und führte zur Begründung Folgendes aus:

"Eine Berichtigung gem. § 293b BAO kann nur bei der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen erfolgen. Das wäre dann der Fall, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Eine offensichtliche Unrichtigkeit ist somit gegeben, wenn diese ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlung im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Unter Verweis auf den Entscheid vom UFS vom 5.4.2011 Geschäftszahl RV/0342-L/08 und der dort zitierten Judikatur ist festzustellen, dass die Anwendung des § 293b BAO voraussetzt, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt.

Im vorliegenden Fall hat unser Mandant in den ersten Jahren als er die ausländische Firmenpension bezogen hat (ab dem Einkommensteuerbescheid 2001), entsprechende

Angaben über seine deutsche Pension in den Erklärungen gemacht bzw. noch entsprechende Beilagen, aus denen die ausländische Pension ersichtlich war, den Erklärungen beigelegt. Die Berücksichtigung der deutschen Firmenpension erfolgte dann durch das Finanzamt fälschlicherweise im Zuge des Progressionsvorbehalts. Seitens des Finanzamts wurde daher eine (falsche) Entscheidung über die Besteuerung der Firmenpension nämlich im Zuge des Progressionsvorbehaltes auf Grund der vorliegenden Aktenlage getroffen. Erst in den Folgejahren, als unserem Mandanten mitgeteilt wurde, dass keine Beilagen den Erklärungen beizulegen sind, unterließ er dies und gab die deutsche Firmenpension im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bescheide der ersten Jahre als Progressionseinkünfte an. Diese Vorgehensweise behielt er bis einschließlich 2012 bei.

Offensichtlich erst durch den Antrag auf Ausstellung einer Ansässigkeitsbestätigung (zur Vorlage in Deutschland) wurden eine nachträgliche Prüfungen eingeleitet und im Zuge der Beantragung der Ansässigkeitsbestätigung unser Mandant auch nochmal betreffend der deutschen Pension befragt. Nach Darstellung des Finanzamts waren keine Untersuchungen im Rechtsbereich über die Behandlung der ausländischen Pension notwendig, weil eine offensichtliche Unrichtigkeit der Behandlung der deutschen Pension gegeben war. Es stellt sich allerdings dann die Frage warum im Laufe der Jahre z.B. eine Ergänzungsansuchen betreffend der geltend gemachten Spenden erfolgt, nie aber ein Zweifel an der steuerlichen Beurteilung der deutschen Pension aufgekommen ist.

Selbst wenn man der Argumentation des Finanzamts folgt, dass aus der damaligen Aktenlage (betreffend die Bescheide 2008-2012) die offensichtliche (rechtliche) Unrichtigkeit zum Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide feststellen hätte werden können, ist festzuhalten, dass diese erst nach Vorsprache unseres Mandanten bzw. Telefonat mit unserem Mandanten festgestellt wurde und somit jedenfalls weitere Ermittlungen im Tatsachenbereich durch das Finanzamt erfolgten. Erst im Zuge dieser Ermittlungen wurde die jahrelange falsche steuerliche Beurteilung der deutschen Pension festgestellt. In allen nach § 293b BAO ergangenen Bescheiden (also für 2008 bis 2011) hat das Finanzamt in der Begründung sogar auf eine nachträgliche Prüfung hingewiesen und die Prüfung fand eben erst nach weiteren Ermittlungen im Tatsachenbereich statt. Das widerspricht aber den Voraussetzungen zur Anwendung des § 293b BAO und eine Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2008-2011 darf nach dieser Bestimmung nicht erfolgen.

Wir beantragen daher die Aufhebung der berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 sowie der darauf basierenden Anspruchszinsenbescheide und die Festsetzung der Einkommensteuer für die angeführten Jahre gemäß den ursprünglichen Bescheiden.

Betreffend der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 9.1.2014 und dem Bescheid vom 9.1.2014 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 4.9.2013 gem. § 299 BAO führen wir folgende Begründung zu unserem Vorlageantrag ergänzend an:

Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 gem. § 299 BAO ist eine Ermessensentscheidung. Bei dieser Ermessensentscheidung gilt zwar grundsätzlich der Vorrang des Prinzips der Rechtmäßigkeit vor dem Prinzip Rechtsbeständigkeit, aber dem Grundsatz von Treu und Glauben ist entsprechend Rechnung zu tragen.

Aus den oben dargelegten Gründen - nämlich der regelmäßigen Besteuerung der deutschen Pension im Zuge des Progressionsvorbehaltes - konnte unser Mandant von der Rechtsrichtigkeit der Bescheide und der darin getroffenen steuerlichen Beurteilung ausgehen.

Seine monetären Dispositionen hat er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Bescheide und der korrekten Besteuerung getroffen und es verstößt damit unserer Ansicht jedenfalls gegen den Grundsatz von Treu und Glauben seitens der Behörden eine Ermessensentscheidung auszuüben, die nicht nur der jahrelangen Beurteilung der Behörde widerspricht, sondern die für unseren Mandanten, einen 76jährigen Pensionisten, der neben seinen laufenden Pensionen keinerlei Vermögen besitzt, insbesondere auch in Anbetracht seines Alters und seines gesundheitlichen Zustandes eine massive und unerwartete finanzielle Belastung bedeutet.

Wir beantragen daher auch die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 9.1.2014 und die Festsetzung der Einkommensteuer 2012 gem. dem ursprünglichen Bescheid vom 4.9.2013."

Weiters stellte der steuerliche Vertreter den Antrag gem. § 272 (2) auf Entscheidung durch den Senat und auf Abhaltung eine mündlichen Verhandlung.

Nach einer Akteneinsicht legte der steuerliche Vertreter folgenden Nachtrag zum Vorlageantrag vor:

"Auf Grund des uns vorgelegten Aktes von Herrn H. war ersichtlich, dass in den Jahren 2008 bis 2011 unser Mandant - auch aufgrund der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Vergangenheit - seine deutsche Betriebspension in der Kennziffer 449 (2008) bzw. in Kennziffern 453 und 791 (in den Jahren 2009 bis 2011) eingetragen hat. Für die Jahre 2009 und 2010 wurden durch das Finanzamt Ersuchen um Ergänzung betreffend der angesetzten Spenden versendet. Seitens des Finanzamtes wurden jedoch keinerlei Schritte gesetzt um die anderen Angaben in den Erklärungen zu prüfen oder zu hinterfragen. Aus dem Akt selber war für die angeführten Jahre das Vorliegen einer deutschen Betriebspension jedoch definitiv nicht ersichtlich.

Erst - wie bereits dargelegt - im Zuge der persönlichen Vorsprache unseres Mandanten im Rahmen der Beantragung einer Ansässigkeitsbescheinigung und der diesbezüglichen Befragung und den Nachforschungen zu seiner deutschen Pension, wurde offensichtlich festgestellt, dass die Behandlung bisher falsch erfolgt, da es sich um eine Firmenpension handelt. Diese Befragung unseres Mandanten stellt jedoch jedenfalls eine Ermittlung im Tatsachenbereich dar und somit ist - wie bereits mehrmals dargelegt - die Wiederaufnahme der Bescheide 2008 bis 2009 gem. § 293b BAO gesetzlich nicht gedeckt."

Am 28. Jänner 2015, 10:00 fand die beantragte mündliche Verhandlung statt:

Ergänzend zur Beschwerde führte der steuerliche Vertreter aus, dass aus dem Akt nicht ersichtlich war, dass es sich um eine deutsche Firmenpension gehandelt habe. Erst nach Befragung des Bf. auf Grund der Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung habe der Bf. auf Befragung angegeben, dass es sich hiebei um eine deutsche Firmenpension handle.

Somit hätte seitens Finanzamtes keine Berichtigung erfolgen dürfen.

Dem hielt der Finanzamtsvertreter entgegen, dass die Berichtigung gemäß § 293b BAO betreffend die Jahre 2008 bis 2011 zwar nicht richtig gewesen sei, jedoch auf Grund der bei den Ermittlungen getroffenen Feststellungen, das Verfahren wieder aufgenommen werde. Dem Bf. sei daher kein Rechtsnachteil erwachsen.

Seitens des Bf. wurde keine weiteren Ausführungen gemacht, der Bf. sei immer davon ausgegangen, dass er alles richtig gemacht habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der Verwaltungsakten sowie dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Für die Jahre 2008 bis 2012 wurden vom Bf. die Einkommensteuererklärungen bzw. ArbeitnehmerInnenerklärungen beim Finanzamt eingebracht, in denen eine Pension (nämlich die deutsche Firmenpension der AG)

- 2008 unter der Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung 2008 und
- 2009-2012 in den Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung unter der KZ 453 "ausländische Pensionsbezüge welche mittels Progressionsvorbehalt zu erfassen sind" bzw. 791 (KZ enthält ausländische Pensionen)

eingetragen wurde.

Die Veranlagung der dt. Pensionsbezüge erfolgte vom Finanzamt erklärungskgemäß als Pensionseinkünfte, die in Österreich mittels Progressionsvorbehalt zu erfassen sind.

Im Akt liegt eine Ansässigkeitsbescheinigung vom 20.Dez. 2013 auf.

Das Finanzamt erließ am 9. Jänner 2014 Berichtigungsbescheide zu den Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2011.

Der Einkommensteuerbescheid 2012 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Das Finanzamt erließ weiters für die Jahre 2008 bis 2011 Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen auf Grundlage der berichtigten Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2011 ergebende Einkommensteuer.

Gegen diese oa. Bescheide brachte der Bf. Beschwerde ein.

Strittig ist, ob die Berichtigungsbescheide (§ 293b BAO), der Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) und Bescheide betreffend die Anspruchszinsen für die Jahre 2008-2011 zu Recht ergangen sind.

Rechtliche Würdigung:

1.) § 293b BAO

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. das hg Erkenntnis VwGH vom 20.05.2010, 2007/15/0098).

Die Unrichtigkeit muss also ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sein (VwGH 28.1.1997, 93/14/0113); sie muss sich, soll sie berechtigterweise zu einer Berichtigung nach § 293b BAO führen, aus der Aktenlage einschließlich der Erklärungen ergeben und allein daraus zu ersehen und zu erkennen sein (UFS vom 2.2.2011, RV/0225-W/10).

Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit dann vorliegt, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen (VwGH vom 1.7.2003, 97/13/0230; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049; 22.12.2004, 2004/15/0126; 19.1.2005, 2001/13/0235; 26.2.2013, 2010/15/0202).

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist eine Berichtigung nach § 293b BAO unzulässig (VwGH vom 25.10.1995, 95/15/0008; 21.1.2004, 2002/13/0071; 22.12.2004, 2004/15/0126).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. seit dem Jahr 2001 eine Firmenpension von der Firma AG in Deutschland bezogen.

Diese Pensionsbezüge wurden vom Bf. als eine Pension, die mittels Progressionsvorbehalt in Österreich zu erfassen sei in den Einkommensteuererklärungen erklärt und vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung mittels Progressionsvorbehalt erfasst.

Erst im Zuge der Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung am 20. 12. 2013 wurde vom Finanzamt festgestellt, dass es sich um eine Firmenpension der AG aus Deutschland handle, dass diese Pension in Deutschland unbesteuert ausbezahlt worden sei und daher gemäß Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich bei Wohnsitz in Österreich in Österreich der Besteuerung unterliege.

Dem Finanzamt war auf Grund der eingebrachten Erklärungen für die Jahre 2008 bis 2011 nicht erkennbar, um welche Pension es sich handelte und in welcher Form sie in Österreich zu besteuern ist.

Erst im Zuge der Befragung auf Grund der Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung wurde dem Finanzamt bekannt, dass es sich um eine Firmenpension handle.

Der Berufung gegen die gem. § 293b BAO ergangenen berichtigenden Einkommensteuerbescheide für 2008-2011 war somit stattzugeben, weil aus den dargestellten Gründen die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung nach der besagten gesetzlichen Bestimmung nicht vorlagen.

Mit der Beseitigung der angefochtenen Bescheide durch das gegenständliche Erkenntnis treten die berichtigten Einkommensteuerbescheide für 2008-2011 wieder in den Rechtsbestand.

2) § 299 BAO Rechtsprechung

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs 1) befunden hat.

§ 299 BAO gestattet eine Aufhebung, wenn der Bescheid sich nicht als richtig erweist.

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

§ 299 Abs.1 gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (zB UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08)...

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich (etwa iSd § 293b) sein...

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus.....

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus....

(Ritz, BAO⁵, § 299 Tz9ff)

Im gegenständlichen Fall wurden die Firmenpension des Bf. aus Deutschland, die in Österreich zu besteuern gewesen wäre, nicht besteuert.

Nach Klärung, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Firmenpension handelt, die in Österreich zu besteuern ist, hob das Finanzamt den rechtswidrig ergangenen Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2012 auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2012 mit dem die Firmenpension steuerlich erfasst wurde.

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

Bei der Ermessensübung kommt der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl. zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174).

Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (zB VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 5.6.2003, 2001/15/0133; 7.7.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022).

(Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 52ff)

Im gegenständlichen Fall war dem Sinne des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Rechnung zu tragen und der unrichtig ergangene Einkommensteuerbescheid 2012 aufzuheben.

Der vom Bf. in der Beschwerde angeführte Begründung, dass die Aufhebung dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspreche, wird entgegengehalten, dass eine jahrelange falsche Beurteilung nicht ein Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Besteuerung begründet.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.) Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für im Gesetz bestimmt umschriebene Zeiträume zu verzinsen (*Anspruchszinsen*).

§ 252 BAO lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) [...]

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid darstellt. Dazu gehören u.a. die *Anspruchszinsen* (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150).

Wie das Höchstgericht in dem angeführten Erkenntnis dargetan hat, sind *Anspruchszinsen* zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. dazu auch Ritz, BAO-Kommentar⁵ § 205 Tz 33).

Anspruchszinsenbescheide sind selbständig anfechtbar. Angesichts der Bindungswirkung können sie allerdings nicht erfolgreich mit der Begründung bekämpft werden, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-) bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. das genannte Erkenntnis des VwGH sowie Ritz a.a.O. § 205 Tz 34).

Im vorliegenden Fall hat der Bf. auch gegen die Bescheide über die Festsetzung von *Anspruchszinsen* betreffend die Jahre 2008 bis 2011 Beschwerde erhoben und diese mit der Rechtswidrigkeit den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheiden begründet.

Unter Bedachtnahme auf § 252 Abs. 2 BAO ist eine erfolgreiche Bekämpfung der Anspruchszinsenbescheide mit der Begründung, wie sie von dem Bf. vorgenommen wurde, nicht möglich, sodass der Berufung schon von vornherein der Erfolg versagt bleiben musste.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall liegt hinsichtlich der Berichtigung gemäß § 293b BAO, der Aufhebung gemäß § 299 BAO und der Anspruchszinsen eine einheitliche Judikatur vor weshalb eine Revision nicht zugelassen wurde.

Wien, am 2. Februar 2015

