

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache Bf, ***Bf1-Adr*** vom 12. Januar 2021, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. Dezember 2020 betreffend Berichtigung nach den §§ 293 ff BAO hinsichtlich Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe 2014

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Stabilitätsabgabe 2014 wird mit 10.866.906,40 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Von der Bf wurde der Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe 2014 wie folgt berechnet und entrichtet: In Euro

Quartal	Prozentsatz	Bemessungsgrundlage	Stabilitätsabgabe
---------	-------------	---------------------	-------------------

Erstes Quartal	25%	3.845.806,50	961.451,63
Zweites Quartal	55%	5.826.738,10	3.204.705,96
Drittes Quartal	55%	5.826.738,10	3.204.705,96
Viertes Quartal	60%	5.826.738,10	3.496.042,86
Gesamt			10.866.906,40

2. Mit Bescheid vom 3. Dezember 2014 setzte die Abgabenbehörde die Stabilitätsabgabe für 2014 fest, wobei von der EDV ein Durchschnittsprozentsatz von 48,75% angewendet wurde (= 25%+55%+55%+60%: 4). Daraus ergab sich eine Stabilitätsabgabe von 10.396.435,14 €.

3. Mit Berichtigungsbescheid vom 15. Dezember 2020 nach § 293 BAO wurde die Berechnung der Stabilitätsabgabe auf die gesetzeskonformen Berechnungsprozentsätze umgestellt (Abgabebetrag 10.866.906,40 €).

4. Gegen den Berichtigungsbescheid vom 15. Dezember 2020 wurde mit Schreiben vom 12. Januar 2021 Beschwerde eingelegt:

a. Nach § 293 BAO könnten nur Fehler berichtigt werden, die der Abgabenbehörde bei Ausfertigung ihres Bescheides unterlaufen seien. § 293 BAO diene der Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (VwGH 29.6.1999, 98/14/0181; VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015). Eine Fehlerberichtigung liege dann vor, wenn die Behörde, um die Gedanken, die sie habe aussprechen wollen, zum Ausdruck zu bringen, eine verfehlte Ausdrucksweise durch die richtige ersetze (VwGH 28.11.1979, 1429/79).

b. Fehler und Irrtümer, die der Behörde bei der Willensbildung unterlaufen seien, könnten nicht nach § 293 BAO berichtigt werden und zwar auch dann, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zutage trete (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058).

c. Zu den Rechenfehlern zählten insbesondere falsches Addieren, Subtrahieren, Multiplizieren und Dividieren von Zahlen und eine falsche Bestimmung des Stellenwertes (VwGH 15.10.1952, 2449/59), ein Vertippen an einer Rechenmaschine (VwGH 19.12.1958, 1837/57), sowie Additions-, Multiplikations- und Subtraktionsfehler. Wähle das Finanzamt eine ungeeignete mathematische Methode zur Berechnung, liege ein nicht berichtbarer Fehler bei der Bildung des Bescheidwillens vor und kein Auseinanderklaffen von Bescheidwillen und Erklärungsinhalt des Bescheides (UFS 28.6.2012, RV/0014-L/09).

d. § 293 BAO schaffe nur die Möglichkeit der Korrektur von Fehlern, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des

Bescheidwillens bestünden (VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280, VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205, VwGH 23.5.2013, 2010/15/0076).

Im Spruch des Bescheides vom 3. Dezember 2014 sei als einzig erkennbarer Wille jener zur Ermittlung mit dem Prozentsatz von 48,75% erkennbar. Eine darüberhinausgehende Begründung fehle. Ob es eine davon abweichende Willensentscheidung der Behörde gebe, lasse sich durch nichts erschließen, auch nicht ob dies „wissentlich „ erfolgt wäre oder nicht. So gesehen liege kein Fall eines berichtigen Bescheides vor. Nach dem Erkenntnis des VwGH 24.2.1997, 94/17/0344 sei eine Berichtigung solcher Fehler ausgeschlossen: „Eine Berichtigung im Sinne des § 62 Abs 4 AVG ist überall dort ausgeschlossen, wo sie eine nachträgliche Veränderung des Spruchinhaltes des berichtigten Bescheides oder die Sanierung eines unterlaufenen Begründungsmangels bewirkt“.

e. Es liege kein Rechenfehler im Sinne eines „Zahlendrehers“ oder eines „Versehens“ vor, sondern **die Behörde habe das EDV-System offenbar bewusst so programmiert, weil die Behörde diese Berechnungsweise zu diesem Zeitpunkt offensichtlich als die gesetzlich gebotene erachtet hat. Sohin liege ein reiner EDV-Programmierfehler aufgrund einer falschen Rechtsanwendung respektive Gesetzesinterpretation vor**, nicht aber im Sinne eines Rechenfehlers oder Versehens. Dass diese Gesetzesauslegung durch die Behörde nicht gewollt gewesen sei, sei durch nichts belegbar oder ableitbar. Bei gebotenem IKS bzw den anzunehmenden Qualitätssicherungs- und Freigabeprozessen der Behörde sei anderes wohl auch nicht denkbar.

f. Nach Ritz seien Fehler nicht berichtigen, wenn „die Programmierung von unrichtigen, rechtlichen Beurteilungen (zB über die Berechnungsmethode bei begünstigten Einkommensteuersätzen) ausgegangen sei (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 293 Anm; BMF AÖF 62/2008 Abschnitt 1.5; UFS 20.10.2008, RV/0358-L/07). Es seien auch Fehler nicht berichtigen, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen würden (VwGH 26.3.1993, 90/17/0224, VwGH 24.4.1996, 92/15/0128, VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, UFS 10.5.2010, RV/0298-G/10).

g. Konkret sei im Bescheid vom 3. Dezember 2014 der Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe ausdrücklich mit 48,75% berechnet worden und man habe damit den Bescheidwillen klar zum Ausdruck gebracht. Der Prozentsatz lasse sich als Durchschnittssatz der in § 7a Abs 1 lit c StabAbgG angeführten Quartals-Prozentsätze errechnen. Es liege kein Auseinanderklaffen von Bescheidwillen und Erklärungsinhalt des Bescheides vor.

h. Der Bescheid sei nicht mehr berichtigen.

5. Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 23. März 2021 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung des Sonderbeitrages zur Stabilitätsabgabe 2014 als unbegründet abgewiesen.

a. Die Stabilitätsabgabe sei eine Selbstberechnungsabgabe und sei vierteljährlich (zum 31. Januar, zum 30. April, zum 31. Juli und zum 31. Oktober) zu entrichten. Die Bf habe den Sonderbeitrag auch jedes Vierteljahr entrichtet: 961.451,64 € zum 31. Januar 2014; 3.204.706,03 € zum 30. April 2014; 3.204.706,03 € zum 31. Juli 2014 und 3.496.042,94 € zum 31. Oktober 2014. Diese Berechnung entspreche dem Willen des Gesetzgebers. Mit Erstbescheid vom 3. Dezember 2014 sei der Sonderbeitrag mit 10.396.435,14 € festgesetzt worden. Im Spruch weiche der Bescheid – ohne Angabe einer Begründung – vom selbst berechneten und entrichteten Betrag ab, unter Anwendung eines offensichtlich falschen Prozentsatzes von 48,75%.

Man habe daher keine ungeeignete mathematische Methode gewählt, sondern die auf dem Einsatz der Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit habe zu einem falschen Prozentsatz geführt und damit zu einem Ergebnis, das nicht den tatsächlichen Bescheidwillen wiedergespiegelt habe.

b. Als Beispiele für berichtigbare Fehler würden genannt:

- Schreibfehler bei der Bescheidadressierung (kein Austausch, nur Änderung) und
- falsche EDV-Programmierung (zB Kennzahl falsch programmiert).

c. Die EDV-Programmierung zur Stabilitätsabgabe 2014 sei unrichtig gewesen. Der Bescheid sei daher nicht willenskonform mit der Willensentscheidung der Behörde. Die Bestimmung des § 293 BAO trage dem Umstand Rechnung, dass auch bei Verwendung einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen könnten. Dem § 293 BAO seien auch solche Mängel zuzuordnen, die ihre Wurzeln in der Unkenntnis über den Programmablauf hätten, der durch Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt werde. Es handle sich dann um eine auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit, die gemäß § 293 BAO zu einer Fehlerberichtigung führen könne (VwGH 4.6.1986, 85/13/76, VwGH 13.10.1982, 82/13/0122, VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205 und VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280).

d. Nachdem eine Steuerberechnung – wie im angefochtenen Bescheid – nicht vorgesehen sei, bleibe auch nicht im Ungewissen, ob tatsächlich eine Willensentscheidung der Behörde zur falschen Berechnung geführt habe. Unrichtig sei, dass sich der Wille der Behörde nicht erschließen lasse (VwGH 4.6.1986, 85/13/76, VwGH 13.10.1982, 82/13/122, VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205, VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280, BFG 15.5.2019, RV/3100632/2017).

e. Auf das in der Beschwerde zitierte Erkenntnis zum AVG sei nicht einzugehen, weil ausschließlich die BAO für Bundesabgaben heranzuziehen sei.

f. Die Ermessensübung sei in der Beschwerde nicht angefochten worden.

6. Mit Schreiben vom 8. April 2021 (eingebracht über Finanz-Online) wurde ein Vorlageantrag zur Stabilitätsabgabe 2014 gemäß § 264 Abs 1 BAO gestellt. Hinsichtlich der Begründung werde auf die Beschwerde verwiesen.

7. Am 31. Mai 2021 wurde die Beschwerde betreffend Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt.

Das zuständige Finanzamt teilte am 10. Juni 2021 mit, dass der Erstbescheid auf der elektronisch eingelangten Erklärung zur Stabilitätsabgabe 2014 basiert habe. Aus den seitens des Unternehmens bekanntgegebenen Kennzahlen (Bilanzsummen) sei auch die Stabilitätsabgabe 2014 von der EDV ermittelt und automatisch freigegeben worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Rechtslage

1. Von der Finanzverwaltung wurde die über Finanz-Online eingereichte Steuererklärung ohne weitere Bearbeitung zur Eingabe freigegeben.
2. Im Computersystem war im strittigen Zeitraum ein Steuersatz von 48,75% implementiert. Die Finanzämter waren darüber nicht informiert.
3. Nach § 293 BAO können von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigt werden.

2. Beweiswürdigung

1. Die selbstberechnete Abgabe betrug 961.451,64 € (erstes Quartal), 3.204.706,03 € (zweites Quartal), 3.204.706,03 € (drittes Quartal) und 3.496.042,94 € (viertes Quartal) = gesamt 10.866.906,40 €. Die Willensentscheidung der Finanzverwaltung war demgemäß auf Festsetzung dieses Betrages gerichtet.
2. Die Berechnungsformel war dem Finanzamt nicht bekannt, dieses gab nur die Steuererklärung zur Eingabe frei.

3. Die berechnete Steuer von 10.396.435,14 € führt damit zu einer Diskrepanz zwischen Bescheidwillen und Ergebnis laut Datenverarbeitungsanlage.

3. Rechtliche Beurteilung

4. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

1. a. Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere, offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

b. Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten sind zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst, nicht kennt (VwGH 13.10.1982, 82/13/0122, VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015, 20.5.2010, 2008/15/0280, VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205). Ein solcher Fehler kann auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076). Solche „ADV-Fehler“ können auch Programmfehler sein (Ellinger/Wetzel, BAO 223; FLD Wien, NÖ und Burgenland 25.6.2002, SWK 2003, S. 286; aM Stoll, BAO 2822f.), allerdings nicht, wenn die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen zB über die Berechnungsmethode bei begünstigten Einkommensteuersätzen ausgegangen ist (ebenso Ellinger, BAO § 293 Anm 14; BMF AÖF 2008/62, Abschnitt 1.5, UFS 20.10.2008, RV/0358-L/07 in Ritz, BAO, § 293 Rz 7).

c. Bei der Ermessensübung ist darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben. Fehler sind mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu beseitigen. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (Ritz, BAO, § 293 Rz 10).

2. Im vorliegenden Fall hat sich die von der gesetzlichen Bestimmung abweichende Festsetzung wie folgt ergeben:

a. Vom Gesetzgeber wurden vier Quartalssätze für 2014 festgesetzt (25%, 55%, 55% und 60%). Die Implementierung dieser Regelung erfolgte durch die EDV-Abteilung des BMF mit einem Durchschnittssteuersatz von 48,75%.

b. Eine Information der Finanzämter über den Durchschnittssteuersatz bzw eine Weisung des BMF bei bestimmten Festsetzungen mit händischen Bescheiden vorzugehen erfolgte nicht. Auch interne Erlässe dazu wurden nicht erstellt.

c. Die Finanzämter konnten bei der „Freigabe“ von Steuererklärungen (zur Eingabe in die EDV) davon ausgehen, dass die EDV-Programmierung zu einer dem Gesetz entsprechenden Steuervorschreibung (bzw einer Vorschreibung in Höhe des selbstberechneten Betrages) führt. Nach der Rspr des VwGH dient § 293 BAO der Beseitigung von gegen den Willen der Behörde entstandenen Fehlern durch Auseinanderklaffen von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens. Das betrifft auch Fälle, bei denen sich die Behörde beim technischen Vorgang der Erstellung und Ausfertigung der Bescheide einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage bedient hat. Die Bestimmung erfasst auch solche Mängel, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205). Offenbar geht der VwGH auch davon aus, **dass bei Freigabe von abgegebenen Steuererklärungen der Bescheidwille auf die Erlassung von den Abgabenerklärungen entsprechenden Bescheiden (im gegenständlichen Fall: auf die Erlassung von dem Gesetz entsprechenden Bescheidfestsetzungen mit den entsprechenden Vierteljahressätzen) gerichtet ist** (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205). Dieser Bescheidwille weicht von der im Programmablauf ermittelten Steuer – von dem die Behörde nichts wusste - ab. Die Behörde hat nämlich nicht – wie von der Bf unterstellt – eine ungeeignete mathematische Methode „gewählt“, sondern nur der Steuererklärung (so wie sie abgegeben wurde) die Freigabe erteilt, ohne Einfluss auf Codes, Bemessungsgrundlagen oder Berechnung der Steuer.

d. Damit ist aber ein Auseinanderklaffen von Bescheidwillen und formeller Ausfertigung gegeben. Das Finanzamt wollte gesetzmäßig berechnete Festsetzungen der Stabilitätsabgabe (in Höhe der selbst bemessenen Abgabe) erlassen, die ihr unbekannte Berechnung der EDVA hat dies infolge des implementierten Mischsatzes von 48,75% verhindert. Damit liegt ein Fall des § 293 BAO vor, nämlich die Unkenntnis der durch den Programmablauf festgesetzten Steuerberechnung.

e. Die Stabilitätsabgabe für 2014 ist wie folgt festzusetzen:

Quartal	Prozentsatz	Bemessungsgrundlage	Stabilitätsabgabe
Erstes Quartal	25%	3.845.806,50	961.451,63
Zweites Quartal	55%	5.826.738,10	3.204.705,96
Drittes Quartal	55%	5.826.738,10	3.204.705,96
Viertes Quartal	60%	5.826.738,10	3.496.042,86

Gesamt			10.866.906,40
--------	--	--	---------------

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

5. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis orientiert sich an der Rspr des VwGH. Eine Rechtsfrage mit besonderer Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 24. Juni 2021