

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache Dr. ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 5. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Salzburg-Stadt) vom 14. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Einkommensteuererklärung 2014

Die Einkommensteuererklärung 2014 ist am 12.10.2015 bei der Abgabenbehörde elektronisch eingelangt.

Der Beschwerdeführer (in der Folge mit Bf. abgekürzt), gab als Bezeichnung seiner beruflichen Tätigkeit Assistenzarzt an. Er erklärte u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Erträge	4.136,99
Übrige Erträge	16.660,08
Aufwendungen	496,44
Gewinnfreibetrag	2.639,08

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	17.661,55
------------------------------------	-----------

2. Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Oktober 2015

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Oktober 2015 erfolgte die Veranlagung erklärungsgemäß.

3. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 und neuer Einkommensteuerbescheid 2014

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014 wurde mit Bescheid vom 13. Juni 2019 wiederaufgenommen. Mit folgender Begründung:

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit dem gleichen Datum wurde der neue Einkommensteuerbescheid 2014 erlassen.

In diesem Bescheid wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 22.695,86 € zum Ansatz gebracht.

Der Bescheid wurde folgendermaßen begründet:

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 400 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988).

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe von 60 € ergibt.

Die Begräbniskosten wurden bis zur Höhe der ausbezahlten Bestattungsbeihilfe von € 3000,- berücksichtigt.

Die Geltendmachung des Gewinnfreibetrages ist für die Einnahmen aus der Hinterbliebenenunterstützung nicht möglich, da es sich hierbei nicht um betriebliche Einkünfte handelt.

4. Berichtigung gemäß § 293 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2014 vom 13. Juni 2019

Am 14. Juni 2019 erließ das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 293 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2014.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden in diesem Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Juni 2019 neu mit 25.695,86 € (22.695,86 € + 3.000,00 € Bestattungsbeihilfe) zum Ansatz gebracht.

Dieser Berichtigungsbescheid enthielt betreffend die Berichtigung folgende Begründung:
*Die Auszahlungen für Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungshilfen werden von den Wohlfahrtsfonds nur an die „Anspruchsberechtigten Personen“ ausbezahlt, dh nicht an die Erben oder Vermächtnisnehmer/Legatar. Daraus folgend werden diese Auszahlungsansprüche auch nicht im (aktiven) Verlassenschaftsvermögen des Erblassers berücksichtigt.
Die Geltendmachung der Begräbniskosten als Ausgabe bei der Gewinnermittlung ist zur Gänze nicht möglich, da Begräbniskosten vorrangig aus dem Nachlass zu bezahlen sind und im Falle einer Nichtdeckung als außergewöhnlichen Belastung geltend gemacht werden können.*

5. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Juni 2019 (Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 13.06.2019)

Mit Eingangsdatum 5. Juli 2019 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2019 vom steuerlichen Vertreter des Bf. Beschwerde eingebracht.

Die Beschwerde richtete sich gegen die Verweigerung des Gewinnfreibetrages für die Zahlungen des Wohlfahrtsfonds im Rahmen der Hinterbliebenenunterstützung. Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2014 von der Ärztekammer für ***1*** nach dem Tod seiner Ehefrau Bestattungsbeihilfe in Höhe von EUR 3.000,00 und Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von EUR 19.528,58 erhalten. Diese waren unter Geltendmachung des Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 % als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in der Steuererklärung 2014 erklärt worden.

In der Beschwerde wurde vorgebracht, dass laut UFS diese Gelder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu behandeln seien und deshalb stehe für diese Einkünfte der Grundfreibetrag des § 10 Abs. 1 Z 6 iVm Z 3 zu, da ein Betrieb nicht notwendige Voraussetzung für die Geltendmachung dieser Bestimmungen sei.

6. Beschwerdeverentscheidung

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14.06.2019 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. August 2019 als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung lautete:

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde, steht der Grundfreibetrag nicht allen natürlichen Personen zu, die betriebliche Einkünfte erzielen, sondern kann ein Gewinnfreibetrag nur bei der Gewinnermittlung eines Betriebes gewinnmindernd geltend gemacht werden. Unter Gewinnermittlung eines Betriebes ist ein aktiver Betrieb zu verstehen. Im §22 EStG werden unter Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Berufstätigkeiten unter anderem der Ärzte

definiert, genauso Einkünfte aus sonstiger Gewinnanteile von Gesellschaftern als Mitunternehmern, Veräußerungsgewinn, sowie eben die Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern. Nicht für alle diese Einkünfte, gelten die Bestimmungen für Pauschalierungen sowie Grundfreibetrag. Ruhebezüge oder nachträgliche betriebliche Einkünfte aus einer ehemaligen aktiven Tätigkeit sind vom Grundfreibetrag nicht umfasst.

7. Vorlageantrag

Gegen die abweisende Beschwerdeentscheidung wurde mit Eingangsdatum vom 26. August 2019 Vorlageantrag erhoben und auf die bereits in der Beschwerde angeführten Ausführungen verwiesen und wurden weitere Rechtsausführungen zu diesem Thema gemacht.

8. Vorlagebericht

Im Vorlagebericht führte die Abgabenbehörde u.a. aus:

Strittig im gegenständlichen Fall ist die Frage ob hier ein Grundfreibetrag gemäß § 10 EStG zusteht oder nicht.

...

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde, steht der Grundfreibetrag nicht allen natürlichen Personen zu, die betriebliche Einkünfte erzielen, sondern kann ein Gewinnfreibetrag nur bei der Gewinnermittlung eines Betriebes gewinnmindernd geltend gemacht werden. Unter Gewinnermittlung eines Betriebes ist ein aktiver Betrieb zu verstehen. Im §22 EStG werden unter Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Berufstätigkeiten unter anderem der Ärzte definiert, genauso Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, Gewinnanteile von Gesellschaftern als Mitunternehmern, Veräußerungsgewinne, sowie eben die Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern. Nicht für alle diese Einkünfte, gelten die Bestimmungen für Pauschalierungen sowie Grundfreibetrag. Ruhebezüge oder nachträgliche betriebliche Einkünfte aus einer ehemaligen aktiven Tätigkeit sind vom Grundfreibetrag nicht umfasst.

Auf den Inhalt der Bescheide im Einzelnen wird verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Verwaltungsakten, dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren und den vorgelegten Unterlagen, sowie aus den Inhalten der Datenbanken der Finanzverwaltung und ist nicht in Streit gestellt.

Der Bf. erhielt im Jahr 2014 von der Ärztekammer für ***1*** nach dem Tod seiner Ehefrau folgende Gelder ausbezahlt:

Bestattungsbeihilfe in Höhe von € 3.000,00 und Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von € 19.528,58.

In der Einkommensteuererklärung wurde die Hinterbliebenenunterstützung mit 16.660,08 erklärt und wurde die Bestattungsbeihilfe nicht als Einnahmen angesetzt.

Von den Sondergebühren 2014 in Höhe von € 4.136,99 wurden 12 %

Betriebsausgabenpauschale in Höhe von € 496,44 zum Abzug gebracht. Es ergaben sich somit – nach Abzug des „Grundfreibetrages“ in Höhe von € 2.639,08 (13 % von € 20.303,63) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 17.661,55.

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Oktober 2015 erfolgte die Veranlagung erklärungskonform.

Im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 wurde im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 13. Juni 2019 der Grundfreibetrag, soweit er die Hinterbliebenenunterstützung betraf, nicht mehr zum Abzug gebracht. Die Bestattungsbeihilfe blieb weiterhin außer Ansatz.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden somit mit € 22.695,86 € angesetzt.

Der Begründung war zu entnehmen, dass *„die Begräbniskosten bis zur Höhe der ausbezahlten Bestattungsbeihilfe von € 3000,- berücksichtigt wurden“* und dass *„die Geltendmachung des Gewinnfreibetrages für die Einnahmen aus der Hinterbliebenenunterstützung nicht möglich ist, da es sich hierbei nicht um betriebliche Einkünfte handelt“*.

Am 14. Juni 2019 schließlich erging ein Einkommensteuerbescheid 2014 *„Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 13.06.2019“*.

Berichtigt wurde die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Bestattungsbeihilfe in Höhe von € 3.000,00 wurde – wie aus der Begründung des Bescheides hervorgeht – als bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anzusetzender Betrag qualifiziert.

Die Beschwerde wurde vom steuerlichen Vertreter gegen den – am 14. Juni 2019 erlassenen – Einkommensteuerbescheid 2014 *„Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 13.06.2019“* erhoben.

2. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 278 BAO (Bundesabgabenordnung in der maßgebenden Fassung) legt fest:

(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 279 BAO bestimmt:

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

1. *(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.*

§ 293 BAO besagt:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder 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.

Wie der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen ist, hat die Erlassung eines Berichtigungsbescheides im Sinne des § 293 BAO nicht zur Folge, dass dieser an die Stelle des berichtigten (fehlerhaften) Bescheides tritt (zB VwGH 24.6.2009, 2009/15/0104; 21.3.2012, 2012/16/0058; 31.7.2013, 2010/13/0003). Ein Berichtigungsbescheid tritt vielmehr hinzu und bildet mit dem von ihm berichtigten Bescheid eine Einheit (VwGH 26.6.1992, 89/17/0039; 19.3.2003, 2002/16/0190); er ergänzt den berichtigten Bescheid (VwGH 21.9.1993, 93/14/0119; 25.2.1998, 97/14/0141); (vgl. Ritz, BAO⁶, § 293 Rz. 19).

Der berichtigende Bescheid der Abgabenbehörde ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, es kann aber mit Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid nur die Berichtigung, nicht aber der übrige Inhalt des berichtigten Bescheides angefochten werden.

Dies hat der Verwaltungsgerichtshof z.B. in VwGH 20.04.1995, 92/13/0130, Rechtssatz Nummer 2, ausgesprochen:

Wird ein Bescheid gemäß § 293 BAO oder § 293b BAO berichtigt, so verliert er nur insoweit seine normative Kraft, als die Berichtigung reicht; im übrigen behält er seine Rechtswirkungen. Dementsprechend kann auch mit Berufung gegen den Berichtigungsbescheid nur die Berichtigung, nicht aber der übrige Inhalt des berichtigten Bescheides angefochten werden (Hinweis E 3.10.1990, 89/13/0203, 0214).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient § 293 BAO nicht dazu, der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufene Fehler zu beseitigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat z.B. in seinem Erkenntnis VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, ausgesprochen:

„Die Einrichtung des § 293 BAO dient nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2002/14/0015). Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, sind hingegen nicht berichtigbar im Sinne des § 293 BAO (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 20. Juni 1990, 89/13/0113, und vom 31. Oktober 2000, 95/15/0088).“

Einer Berichtigung sind daher insbesondere solche Unrichtigkeiten zugänglich, die darin bestehen, dass der tatsächliche Inhalt des Spruches des Bescheides von dem in klar erkennbarer Weise gewollten Inhalt abweicht und den von der Behörde ihrem Bescheid offensichtlich zu Grunde gelegten Gedanken unrichtig wiedergibt (VwGH 24.2.1997, 94/17/0344).

Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge der Willensbildung unterlaufen sind, können nicht nach § 293 BAO berichtigt werden (VwGH 24.4.1996, 92/15/0128; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020). Somit sind unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der

Beweiswürdigung keiner Berichtigung gemäß § 293 BAO zugänglich (VwGH 25.3.1994, 92/17/0133). Vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde), obwohl diese Umstände der Behörde aktenkundig sind, führen zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung. Ihre unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid ist aber nicht ein Fehler der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler, und daher - auch wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage tritt - keiner Berichtigung nach § 293 BAO zugänglich (vgl. VwGH 26.3.1993, 90/17/0224; 22.3.1991, 90/13/0243; 24.4.1996, 92/15/0128, Ritz, Kommentar BAO, 2. Auflage, § 293 BAO, Tz. 1-8).

Bezogen auf den Beschwerdefall bedeutet dies:

Durch die Berichtigung gemäß § 293 BAO (Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Juni 2019) hat die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 13. Juni 2019 insofern berichtigt, als sie die Bestattungsbeihilfe (3.000,00 €) nunmehr Einkünfte qualifiziert hat, die bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zum Ansatz zu bringen sind.

Die Begründung des Bescheides, auf die verwiesen wird, erläuterte, weshalb die Bestattungsbeihilfe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zum Ansatz zu bringen ist.

Die Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid vom 14. Juni 2019 richtete sich gegen die Nichtanerkennung des Abzuges des Gewinnfreibetrages betreffend die Hinterbliebenenunterstützung.

Für dieses Vorbringen wäre die Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 13. Juni 2019 erforderlich gewesen, da sich eine Beschwerde gegen einen Bescheid gemäß § 293 BAO – wie bereits dargelegt – nur gegen im Rahmen des § 293 BAO durchgeführte Berichtigung richten kann.

Zum Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 14. Juni 2019 ist allerdings Folgendes festzustellen:

Aus der Zusammenschau der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 13. Juni 2019 und der Begründung des Bescheides gemäß § 293 BAO vom 14. Juni 2019 ist ersichtlich, dass die von der Abgabenbehörde durchgeführte Berichtigung nicht nur die Berichtigung eines im Bescheid unterlaufenen Schreib- und Rechenfehlers oder einer anderen offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Berichtigung von Unrichtigkeiten darstellt.

Der gemäß § 293 BAO erlassene Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Juni 2019 erweist sich somit als nicht rechtmäßig und ist aufzuheben.

Durch die Aufhebung dieses Bescheides gehört der berichtigte Einkommensteuerbescheid 2014 wieder in der ursprünglichen Fassung vom 13. Juni 2019 dem Rechtsbestand an (vgl. VwGH 14.10.1991, 90/15/0101).

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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht dem Gesetzeswortlaut und der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg, am 30. Juli 2021