

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_A, vertreten durch Rechtsanwälte_A, über die Beschwerde vom 16. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. April 2021 betreffend Berichtigung gemäß § 293 BAO zu Einkommensteuerbescheid 2018 (vom 18. Februar 2021), Steuernummer Zahl_1, zu Recht erkannt:

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

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A.) Verfahrensgang:

A.1.) Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2018 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vertreter bei der Arbeitgeber_A; als solcher erhielt er gemäß § 26 EStG steuerfrei ausbezahlte Kostenersätze. In der am 22. Jänner 2019 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 beantragte der Steuerpflichtige die sog. Vertreterpauschale. Das Finanzamt Österreich veranlagte den Beschwerdeführer mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 (mit Ausfertigungsdatum 12. März 2019) antrags- und erklärungsgemäß, ohne jedoch die Vertreterpauschale um die vom Dienstgeber erhaltenen Ersätze gemäß § 26 EStG zu kürzen.

Das Finanzamt Österreich erließ in Folge einen Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 12. März 2019 (mit Ausfertigungsdatum 13. Jänner 2021), in welchem der gewährte Pauschalbetrag mit den steuerfrei ausbezahlten Ersätze gegenverrechnet wurde. Die Abgabenbehörde wies die hiergegen fristgerecht erhobene Beschwerde vom 9. Februar 2021 mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. Februar 2021 als unbegründet ab.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO (mit Ausfertigungsdatum 8. April 2021) hob das Finanzamt Österreich obige Beschwerde vorentscheidend betreffend den Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 wiederum auf, gab mit Beschwerde vorentscheidend vom selben Tag der Beschwerde vom 9. Februar 2021 Folge und hob den Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 zum Einkommensteuerbescheid vom 12. März 2019 auf.

A.2.) Das Finanzamt Österreich erließ in Folge einen neuerlichen Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 7. April 2021 (mit Ausfertigungsdatum 9. April 2021), in welchem die Werbungskosten laut Vertreterpauschale um die Kostenersätze gemäß § 26 EStG gekürzt wurden. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, im Einkommensteuerbescheid 2018 sei bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens antragsgemäß anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 die Werbungskostenpauschale anhand von Durchschnittssätzen für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen ermittelt worden (Berufsgruppenpauschale für Vertreter). Aus dem Lohnzettel (L 16) ergebe sich, dass im Veranlagungsjahr nicht steuerbare Bezüge iHv Betrag_1 Euro (Kostenersätze) ausbezahlt worden wären. Diese Kostenersätze seien aufgrund eines Programmfehlers - entgegen der klaren Rechtslage - nicht vom Vertreterpauschale in Abzug gebracht worden. Die Abgabenbehörde könne (...) von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene (...) ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen (§ 293 BAO). Abänderungen (..) von Bescheiden seien, soweit nicht anderes bestimmt sei, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist (...) zulässig (§ 302 Abs. 1 BAO). Darüber hinaus seien Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig (...) (§ 302 Abs. 2 lit. a BAO). Gemäß § 207 Abs. 1 BAO betrage die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre. Solche „ADV-Fehler“ könnten auch Programmfehler sein (Ellinger/Wetzels, BAO, 223; FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland 25.6.2002, SWK 2003, S 286; aM Stoll, BAO, 2822 f), allerdings nicht, wenn die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen (zB über die Berechnungsmethode bei begünstigten Einkommensteuersätzen) ausgegangen sei (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 293 Anm 14; BMF, AÖF 2008/62, Abschn 1.5; UFS 20.10.2008, RV/0358-L/07). Im vorliegenden Fall seien sowohl Sachverhalt als auch Rechtslage nicht strittig. Es sei offenkundig, dass bei Anerkennung eines Vertreterpauschales Ersätze des Arbeitgebers gegenzurechnen seien. Die Ersätze seien am Lohnzettel ausgewiesen und es sei dennoch kein automatisierter Abzug im Zuge der Bescheiderstellung erfolgt. Ursache dafür wäre ein Programmfehler. Berichtigungen nach § 293 BAO seien Abänderungen iSd § 302 Abs. 1 BAO. Sie seien daher grundsätzlich innerhalb der Bemessungs- bzw. Einhebungsverjährungsfrist zulässig (Ritz, BAO⁶ § 302 Tz 4). Für den vorliegenden Fall bedeute das, dass die in Rede stehende Bescheidberichtigung nicht verspätet erfolgt sei, weil die Bemessungsverjährung bei der Einkommensteuer 2018 nicht vor Ablauf des 31. Dezember 2023 eintreten könne und daher am 13. Jänner 2021 noch nicht eingetreten sei. Somit sei auch ein Rückgriff auf die - diesen Zeitraum erweiternde - Regel des § 302 Abs. 2 lit. a BAO nicht erforderlich. Fehler seien mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu beseitigen

(VwGH 4.6.1986, 85/13/0076; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, 2008/16/0086); dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit sei gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (zB UFS 14.7.2005, RV/3800-W/02). Dies gelte unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirken würde (BMF, AÖF 2008/62, Abschn 4). Die Berichtigung des Fehlers habe Erhöhung der Bemessungsgrundlage um Betrag_3 Euro und eine Abgabennachforderung in Höhe von Betrag_4 Euro zur Folge. Der Fehler sei daher weder absolut noch relativ geringfügig, weshalb die gegenständliche Bescheidberichtigung zu verfügen gewesen sei.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 16. April 2021 brachte der Beschwerdeführer ua. vor, wie die belangte Behörde ausführe sei der Einkommensteuerbescheid 2018 am 12. März 2019 an ihn ergangen. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens sei antragsgemäß anstelle des Werbungskostenpauschbetrages die Werbungskostenpauschale anhand von Durchschnittssätzen für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen ermittelt worden. Aus dem Lohnzettel ergäbe sich, dass im Veranlagungsjahr nicht steuerbare Bezüge in Höhe von € Betrag_1 ausbezahlt worden seien. Die Kostenersätze seien aufgrund eines Programmfehlers nicht vom Vertreterpauschale in Abzug gebracht worden. Es sei kein automatisierter Abzug im Zuge der Bescheiderstellung erfolgt; als Ursache dafür werde ein Programmfehler benannt. Derartige Umstände würden nicht in der Sphäre des Beschwerdeführers liegen und könnten diesem nicht zur Last gereichen. Die bekämpfte Vorgehensweise erfolge gemäß § 293 BAO als vorgesehene Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2018. Die Ansicht bzw. Vorgehensweise der belangten Behörde sei unrichtig. Gemäß § 302 Abs. 2 BAO iVm § 293 BAO seien Berichtigungen nach § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig; danach verfristet bzw. nicht zulässig. Dem hier bekämpften berichtigenden Einkommensteuerbescheid für 2018 vom 9. April 2021 gehe der erfolgreich bekämpfte Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 voraus und liege der Erstbescheid bzw. der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 12. März 2019 mit einer Gutschrift von € Betrag_2 zugrunde. Die hier schlagende Jahresfrist im vorgenannten Sinne habe sohin im März 2019 zu laufen begonnen und liege demzufolge unzweifelhaft eine Verfristung / Verjährung bezüglich der beabsichtigten Berichtigung gemäß § 293 BAO zum genannten Einkommensteuerbescheid 2018 vom 9. April 2021 vor. Der Ablauf eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides sei abgelaufen und damit die Erlassung des hier bekämpften Bescheides nicht zulässig bzw. jedenfalls verfristet. Es werde somit ausdrücklich der Einwand der Verjährung bzw. Verfristung erhoben. Die Rechtsansicht der belangten Behörde im bekämpften Bescheid vom 9. April 2021, Seite 3, sei verfehlt. Die Behauptung, die Bemessungs- bzw. Einhebungsverjährungsfrist sei gewahrt worden, sei unrichtig. Die hier in Rede stehende Bescheidberichtigung sei verspätet erfolgt, weil die Bemessungsverjährung nach Ablauf eines Jahres eintrete bzw. seit mehr als einem Jahr abgelaufen sei. Berichtigungen, wie hier gegenständlich, seien gemäß § 302 Abs. 2 BAO nur innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft zulässig und nicht unter § 302 Abs. 1 BAO zu subsumieren. Gemäß § 299 BAO könne die Abgabenbehörde

auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch, wie hier sich als nicht richtig erweise. Die belangte Behörde habe die Frist nicht eingehalten und habe demzufolge der Erstbescheid wieder Gültigkeit zu erlangen, dies nach Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Es werde gestützt auf obige Ausführungen der Antrag gestellt, dass Finanzamt Österreich wolle den angefochtenen Bescheid aufheben und dem Erstbescheid vom 12. März 2019 wieder Gültigkeit zuerkennen.

Das Finanzamt Österreich wies die Beschwerde vom 16. April 2021 mit Beschwerdeverentscheidung gegen den Bescheid vom 18. Februar 2021 (mit Ausfertigungsdatum 12. Juli 2021) als unbegründet ab, woraufhin der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 15. Juli 2021 fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht stellte.

A.3.) Das Finanzamt Österreich hob in Folge mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO (mit Ausfertigungsdatum 30. Mai 2022) die obige Beschwerdeverentscheidung vom 12. Juli 2021 mit der Begründung auf, mit dieser sei nicht über den Antrag der Beschwerde vom 16. April 2021 (auf Aufhebung des Berichtigungsbescheides vom 9. April 2021), sondern über „den Bescheid vom 18. Februar 2021“ (sohin über die bereits aufgehobene Beschwerdeverentscheidung vom 18. Februar 2021) abgesprochen worden. Durch die Aufhebung der Beschwerdeverentscheidung scheide der Vorlageantrag vom 15. Juli 2021 aus dem Rechtsbestand aus.

Über die hierdurch wiederum unerledigte Beschwerde vom 16. April 2021 sprach das Finanzamt Österreich mit der Beschwerdeverentscheidung vom 30. Mai 2022 dahingehend ab, dass diese als unbegründet abgewiesen und der Spruch des angefochtenen Bescheides vom 9. April 2021 mit der Maßgabe bestätigt wurde, dass er zu lauten habe „Einkommensteuerbescheid 2018 – Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 12.03.2019“. Begründend führte die Abgabenbehörde hierin an, die in Rede stehende Bescheidberichtigung sei nach § 302 Abs. 1 BAO nicht verspätet erfolgt, weil die Bemessungsverjährung bei der Einkommensteuer 2018 nicht vor Ablauf des 31. Dezember 2023 eintreten könne und daher am 13. Jänner 2021 noch nicht eingetreten gewesen wäre. Somit sei auch ein Rückgriff auf die - diesen Zeitraum erweiternde – Regel des § 302 Abs. 2 lit. a BAO nicht erforderlich. Ein Vergleich der unterschiedlichen Fassungen des § 302 BAO, insbesondere ein Vergleich zwischen der Fassung BGBl. Nr. 797/1996 und der Fassung BGBl. I Nr. 97/2002, zwischen welchen Fassungen die hier für die Frage, ob die relevante Norm eine Veränderung ihrer Bedeutung erfahren habe, interessierenden Veränderungen vorgenommen worden wäre, zeige, dass sich an der „ratio“ der Norm nichts geändert habe. In der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des § 302 Abs. 1 BAO sei von der Grundregel in dessen erstem Satz (aF) eine Ausnahme für die Berichtigung von Schreib- oder Rechenfehlern sowie von Unrichtigkeiten normiert, die auf den Einsatz von automatisationsunterstützten Datenverarbeitungsanlagen zurückzuführen seien. Diese Berichtigungen wären - schon damals - auch dann, wenn die Verjährung eingetreten sei, stets innerhalb einer Frist von einem Jahr, berechnet vom Eintritt der Rechtskraft, zulässig. Bescheide nach § 293 BAO seien im gewöhnlichen Fall durch die Verjährung der Abgabe begrenzt,

deren Festsetzung nach dieser Bestimmung berichtigt werden solle. Da aber in bestimmten Fällen der Erledigung einer (ehem.) Berufung gemäß § 209a BAO eine Abgabefestsetzung nach Ablauf der Verjährung zulässig sei, solle auch deren Berichtigung nach Ablauf der Verjährung, aber innerhalb einer Jahresfrist ab Bescheiderlassung zulässig sein. Dies sei die vornehmlichste Aufgabe des § 302 Abs. 1 zweiter Satz (Stoll, BAO-Kommentar, 2905 zur alten Rechtslage). Diese ratio sei allerdings auf die seit dem 1. Jänner 2003 in Kraft stehende Regelung übertragen und legislativ unter der Gestalt des neuen „Obersatzes“ des Absatzes 2 in einer eigenen lit a abgebildet worden (arg: „Darüber hinaus“), während die Grundregel des Abs. 1 stets zwischen Maßnahmen ua. gemäß § 293 BAO und solchen gemäß § 299 (Abs. 1 und 2) BAO hinsichtlich ihrer jeweiligen Zulässigkeitsdauer unterschieden habe. Der Aussage von Stoll, wonach „Bescheide nach § 293 BAO im gewöhnlichen Fall durch die Verjährung der Abgabe begrenzt“ seien, „deren Festsetzung nach dieser Bestimmung berichtigt werden soll“, lasse für die hier interessierende Frage erkennen, dass hierfür jedenfalls die Verjährungszeit zur Verfügung stehe. Dem entsprechend hätten mit der Änderung des Abs. 1 anstelle „der Aufzählung 'Maßnahmen gemäß den §§ 293, 293a, 293b, 294, 295, 298 und 299 Abs. 4 BAO' die Worte 'Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen'“ treten sollen, wogegen der zweite Satzteil sich stets auf Maßnahmen (aF) bzw. Aufhebungen (nF) gemäß § 299 BAO bezogen habe und dessen Abkehr vom Charakter einer oberbehördlichen Aufsichtsmaßnahme in der neuen Rechtslage auch in der Umschreibung des fristauslösenden Ereignisses nachvollzogen werden solle. Es bliebe allerdings bezogen auf § 299 BAO - und ganz im Unterschied zu Maßnahmen gemäß § 293 BAO - stets bei einer Jahresfrist, welche im Unterschied zur lit a (nF) für § 293 BAO in lit b (nF) für § 299 BAO jedoch nicht etwa auf den Ablauf der Verjährungsfrist, sondern auf den Ablauf der Jahresfrist Bezug nehme (vgl EBRV zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz - AbgRmRefG (1002 der Beilagen), S 42, Zu Z 58 (§ 302). Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers bleibe - ungeachtet des Umstandes, dass somit die Frist des § 302 Abs. 2 lit a BAO keinesfalls isoliert betrachtet werden könne und ebenso ungeachtet des Umstandes, dass der Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 mittlerweile behoben worden sei – „Sache“ dieses Verfahrens ausschließlich die Frage, ob dieser Bescheid rechtzeitig ergangen wäre. Dies aus folgenden Gründen: Nach Aufhebung des berichtigenden Bescheides vom 13. Jänner 2021 durch die in Anwendung des § 299 Abs. 2 BAO verbundene Beschwerdeentscheidung vom 8. April 2021 gehöre der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 12. März 2019 in seiner ursprünglichen Fassung für eine „juristische Sekunde“ wieder dem Rechtsbestand an (vgl VwGH 14.10.1991, 90/15/0101; vgl im Übrigen auch die Ausführungen in Beschwerde und Vorlageantrag). Auf diesen Bescheid werde der Berichtigungsbescheid vom 9. April 2021 bezogen, welcher insoweit an die Stelle des Bescheides vom 13. Jänner 2021 und zum Bescheid vom 12. März 2019 hinzugetreten wäre. Der Berichtigungsbescheid vom 9. April 2021 wirke damit auf den berichtigten Bescheid zum Zeitpunkt von dessen Erlassung zurück (vgl VwGH 29.7.2004, 2004/16/0041), wie auch der Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 dies tat. Im Zusammenhang damit ergebe sich, dass bei der Prüfung der Rechtzeitigkeit der Berichtigung auf den Zeitpunkt der ersten Berichtigung abzustellen wäre; daran ändere

insbesondere auch der Umstand nichts, dass der Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 zwar nicht (also selbst) im Sinne der Tatbestandsmerkmale des § 293 BAO zu berichtigen, wohl aber durch einen um den heranzuziehenden Berichtigungsgrund in seiner Begründung ergänzten Berichtigungsbescheid mit dem Ziel zu „ersetzen“ gewesen wäre, eine diesbezügliche Sanierung der damaligen Berichtigung zu erreichen. Damit wäre aber der Bescheid vom 13. Jänner 2021 nicht im Sinne des § 293 BAO „berichtigt“. Auch habe die Abgabenbehörde mit ihrer gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundenen Beschwerdeentscheidung vom 8. April 2021 den Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 nicht etwa aus dem Grund aufgehoben, dass dieser „verfristet“ gewesen wäre, sondern weil das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Anwendung des § 293 BAO im Sinne der Angabe eines „Berichtigungsgrundes“ nicht dargetan worden sei. So habe erst in einem weiteren rechtstechnischen Akt, genauer in einer Neuerlassung des Berichtigungsbescheides nach Aufhebung des Bescheides vom 13. Jänner 2021 aus den genannten Gründen das Ziel einer Änderung des Berichtigungsbescheides erreicht werden können (eine „Abänderung“¹ ieS werde freilich nur bei Änderung des Bescheidspruchs anzunehmen sein; gegenständlich sei jedoch der Berichtigungsbescheid vom 13. Jänner 2021 nicht in Anwendung des § 299 BAO, sondern in Anwendung der Änderungsbefugnis gemäß §§ 262 ff BAO aufgehoben). Deren Rechtzeitigkeit sei im Ergebnis zu bejahen. Nach ständiger Rechtsprechung trete der berichtigende Bescheid nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern hinzu und bilde mit diesem eine Einheit (VwGH 26.6.1992, 89/17/0039; VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190). Somit ergänze er (und nur er) den berichtigten Bescheid (VwGH 21.9.1993, 93/14/0119; VwGH 25.2.1998, 97/14/0141). Eben dieser Umstand wäre als rechtstechnische Verknüpfung im Bescheidspruch abzubilden; da dies allerdings keine Auswirkungen auf den Inhalt der meritorischen Entscheidung über die Bescheidbeschwerde haben könne, wäre die angefochtene Entscheidung vom 9. April 2021 zu bestätigen (sog „Maßgabebestätigung“).

Der Beschwerdeführer begehrte mit Schreiben vom 17. Juni 2022 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierin begründend aus, dem hier bekämpften berichtigenden Einkommensteuerbescheid für 2018 seien erfolgreich bekämpfte Berichtigungsbescheide vorausgegangen und liege der Erstbescheid bzw. der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 12. März 2019 mit einer Gutschrift von € Betrag_2 zugrunde. Die hier schlagende Jahresfrist im vorgenannten Sinne habe sohin im März 2019 zu laufen begonnen und liege demzufolge unzweifelhaft eine Verfristung / Verjährung bezüglich der beabsichtigten Berichtigung gemäß § 293 BAO zum genannten Einkommensteuerbescheid 2018 vor. Der Ablauf eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides sei abgelaufen und damit die Erlassung des hier bekämpften Bescheides nicht zulässig bzw. jedenfalls verfristet. Es werde somit ausdrücklich der Einwand der Verjährung bzw. Verfristung erhoben. Die Rechtsansicht der belangten Behörde sei verfehlt. Die Behauptung, die Bemessungs- bzw. Einhebungsverjährungsfrist sei gewahrt worden, sei unrichtig. Die hier in Rede stehende Bescheidberichtigung sei verspätet erfolgt, weil die Bemessungsverjährung nach Ablauf eines Jahres eintrete bzw. seit mehr als einem Jahr abgelaufen sei. Berichtigungen, wie hier gegenständlich, seien

gemäß § 302 Abs. 2 BAO nur innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft zulässig und nicht unter § 302 Abs. 1 BAO zu subsumieren. Gemäß § 299 BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch, wie hier sich als nicht richtig erweise. Die belangte Behörde habe die Frist nicht eingehalten und habe demzufolge der Erstbescheid wieder Gültigkeit zu erlangen, dies nach Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

B.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer war im strittigen Jahr 2018 nichtselbständig bei der Arbeitgeber_A als Vertreter beschäftigt. Der Lohnzettel des Jahres 2018 weist nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG in Höhe von Betrag_1 € aus (siehe Lohnzettel 2018 der Arbeitgeber_A).

Der Beschwerdeführer begehrte in seiner am 22. Jänner 2019 elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2018 die pauschalierten Werbungskosten für die Berufsgruppe Vertreter für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2018. Das Finanzamt Österreich gewährte dem Beschwerdeführer vorerst in dem EDV-mäßig freigegebenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 (mit Ausfertigungsdatum 12. März 2019) die auf Grundlage der Werbungskostenpauschale für Vertreter berechneten Werbungskosten in Höhe von 2.190,00 € (Höchstpauschale), kürzte diese jedoch im (nunmehr bekämpften) Berichtigungsbescheid vom 9. April 2021 unter Berücksichtigung der gemäß § 26 EStG steuerfrei ausbezahlten Kostenersätze laut Lohnzettel auf den Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG in Höhe von 132,00 € (siehe die Auskunft aus der EDV-Datenbank des Finanzministeriums sowie die obigen Bescheide).

C.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

D.) Rechtslage:

D.1.a) Die Abgabenbehörde kann gemäß § 293 BAO auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) 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.

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 (vgl VwGH 13.10.1982, 82/13/0122; VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205). Solche „ADV-Fehler“ können auch Programmfehler sein, allerdings nicht, wenn die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen (zB über die Berechnungsmethode bei begünstigten Einkommensteuersätzen)

ausgegangen ist (UFS 20.10.2008, RV/0358-L/07; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 293 Anm. 14; Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 7). Nicht nach § 293 BAO berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen (VwGH 26.3.1993, 90/17/0224; VwGH 24.4.1996, 92/15/0128; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, 2005/13/0028). Daher sind unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung keiner Berichtigung gem. § 293 BAO zugänglich (VwGH 25.3.1994, 92/17/0133), ebenso nicht durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler (Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 8; Stoll, BAO, 2818; UFS 18.3.2005, RV/3392-W/02; UFS 31.5.2007, RV/0224-I/05).

Dem gesetzlichen Erfordernis der „Ausschließlichkeit“ ist entsprochen, wenn der Einsatz der automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage kausal war. Dass der Fehler auch bei Einsatz der Datenverarbeitungsanlage vermeidbar gewesen wäre, steht dem nicht entgegen. Kommt es zur Doppelerfassung von Abzugsposten, weil deren Erfassung durch eine Eingabe in die Datenverarbeitungsanlage verkannt wird, so fällt das mit dem Einsatz der Datenverarbeitungsanlage verbundene Risiko, das sich auf diese Weise verwirklicht, eindeutig in den Bereich der Gefahren, denen der in § 293 normierte Berichtigungsfall entgegenwirken soll (VwGH 17.11.2010, 2005/13/0114).

§ 293 BAO trägt ua. dem Umstand Rechnung, dass auch bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt wird, dass der Bescheid anders lautet als es die Abgabenbehörde beabsichtigt hat. Alle Fehler, die bei händischen Ausfertigungen zu solchen führen, die als offenkundige Unrichtigkeiten zu bezeichnen sind, sind auch dann Unrichtigkeiten iSd § 293 BAO, wenn sich die Behörde beim technischen Vorgang der Erstellung und Ausfertigung der Bescheide einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage bedient hat. Darüber hinaus erfasst die Bestimmung auch solche Mängel, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben, der durch Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt wird (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205).

Bei der Ermessensübung ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben (AB 286 BlgNR 15. GP, 4; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO 3, § 293 Rz 8). Daher werden in richtiger Ermessensübung im Allgemeinen sich nur geringfügig auswirkende Fehler nicht berichtigt werden (zB Stoll, Ermessen, 126; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, 2008/16/0086; BMF, AÖF 2008/62, Abschn 4). Zu berücksichtigen sind weiters Billigkeitsgründe, somit im Wesentlichen die wirtschaftliche Lage des Abgabepflichtigen (vgl. UFS 14.7.2005, RV/3800-W/02). Fehler sind mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu beseitigen (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, 2008/16/0086); dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (zB UFS 14.7.2005, RV/3800-W/02). Dies gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 10).

Die Berichtigung eines Bescheides ist stets mit Bescheid vorzunehmen. Sein Spruch hat lediglich auszusprechen, inwieweit der Spruch des fehlerhaften Bescheides (bzw. ein anderer Bescheidbestandteil) eine Berichtigung oder Ergänzung erfährt (VwGH 3.10.1990, 89/13/0203, 89/13/0214). Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides (VwGH 24.6.2009, 2009/15/0104; VwGH 21.3.2012, 2012/16/0058; VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003). Er tritt hinzu und bildet mit diesem eine Einheit (VwGH 26.6.1992, 89/17/0039; VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190; VwGH 12.6.2020, Ra 2019/15/0123); er ergänzt den berichtigten Bescheid (VwGH 21.9.1993, 93/14/0119; VwGH 25.2.1998, 97/14/0141; Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 18f).

Nach Aufhebung des berichtigenden Bescheides (zB mit Beschwerdevorentscheidung) gehört der berichtigte Bescheid wieder in seiner ursprünglichen Fassung dem Rechtsbestand an (VwGH 14.10.1991, 90/15/0101; Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 23). Die Berichtigung erfolgt rückwirkend auf den Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides (Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 28).

D.1.b) Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 BAO jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind nach Abs. 2 lit. a leg.cit. Berichtigungen nach § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres zulässig.

Berichtigungen nach § 293 BAO sind Abänderungen iSd § 302 Abs. 1 BAO. Sie sind daher grundsätzlich innerhalb der Bemessungs- bzw. Einhebungsverjährungsfrist zulässig. (Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 14, § 302 Rz. 4).

§ 302 Abs. 2 lit a BAO enthält ergänzende Sonderregelungen für jene Fristen, die für Berichtigungen gem. § 293 BAO maßgeblich sind. Danach sind über die Grundregel des § 302 Abs. 1 BAO hinaus solche Maßnahmen zulässig innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides, auch nach Ablauf dieser Jahresfrist, wenn der Antrag auf Berichtigung vor Ablauf dieser Frist eingebracht ist. Die Jahresfrist ist etwa für Bescheide bedeutsam, die nach Ablauf der Verjährungsfrist (zB zulässigerweise gemäß § 209a Abs. 2 BAO) erlassen wurden (Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 14, § 302 Rz. 6).

Unter Verjährung (iSd § 302 Abs. 1 BAO) ist sowohl die Bemessungsverjährung als auch die Einhebungsverjährung zu verstehen (Ritz/Koran, BAO⁷, § 293 Rz. 14).

D.2.) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach Abs. 2 leg.cit. bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Ge-

bühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 leg.cit. ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Die fünfjährige Verjährungsfrist beträgt als Folge des § 209 Abs. 1 erster Satz BAO bei veranlagten Abgaben mindestens sechs Jahre. Die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 BAO zufolge) erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt (Ritz/Koran, BAO⁷, § 209 Rz. 1).

D.3.) Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen.

Zur Ermittlung von Werbungskosten können gemäß § 17 Abs. 6 EStG vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Auf Grund des § 17 Abs. 6 BAO ist die Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (BGBl II 382/2001 idF BGBl II 500/2021) ergangen, die für Angehörige bestimmter Berufsgruppen auf Antrag den Abzug von Werbungskosten anstelle des Werbungskosten-Pauschbetrages gem. § 16 Abs. 3 EStG ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen zulässt (Jakom/Ebner, EStG, 2023, § 16 Rz 57). Für Vertreter wird nach § 1 Z 9 der VO, BGBl II 2001/382, 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich als Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausübt. Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen nach § 4 Abs. 1 VO in der im strittigen Jahr 2018 geltenden Fassung BGBl II 2018/68 die jeweiligen Pauschbeträge. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können gemäß § 5 der Verordnung daneben keine anderen Werbungskosten, ausgenommen jene Werbungskosten, die gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht auf den Pauschbetrag anzurechnen sind, aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

E.) Erwägungen:

E.1.) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2018 als nicht-selbständiger Vertreter tätig war und als solcher nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG in Höhe von Betrag_1 € erhalten hat (siehe den von seinem Arbeitgeber der Abgabenbehörde übermittelten Lohnzettel 2018).

Vertretern kann nach § 1 Z 9 VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl II 2001/382, höchstens ein Betrag von 2.190,00 € jährlich als pauschale Werbungskosten gewährt werden, wobei dieser nach § 4 Abs. 1 VO in der im strittigen Jahr 2018 geltenden Fassung BGBl II 2018/68 um die Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 zu kürzen ist. Nachdem der Beschwerdeführer laut vorliegendem Lohnzettel im Jahr 2018 einen den Betrag von 2.190,00 € übersteigenden Kostenersatz gemäß § 26 EStG erhalten hat, kommen diesem keine pauschalen Werbungskosten nach der VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl II 2001/382, zu. Dem Abgabepflichtigen wurde daher im Einkommensteuerbescheid 2018 (mit Ausfertigungsdatum 12. März 2019) zu Unrecht die Pauschale zuerkannt, weshalb diese vom Finanzamt Österreich im bekämpften Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO (mit Ausfertigungsdatum 9. April 2021) zutreffend versagt wurde.

Ein Fehler, der nur den Programmablauf betrifft, der auf Grund der Eintragungen in einen Eingabebogen in Gang gesetzt wurde und in der Folge gegen den Willen der Behörde durch den programmierten Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens tatsächlich eingetreten ist und im Steuerbescheid seinen Niederschlag fand, beruht ausschließlich auf dem Einsatz einer automatisierten Datenverarbeitungsanlage (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076). Im Hinblick hierauf, dass die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer die von ihm in dessen Steuererklärung ausdrücklich begehrten pauschalierten Werbungskosten für die Berufsgruppe Vertreter nicht versagt, sondern diese im Einkommensteuerbescheid 2018 (mit Ausfertigungsdatum 12. März 2019) vielmehr durch die EDV (dh. ohne aktivem Zutun eines Sachbearbeiters) zu Unrecht in Höhe von 2.190,00 € gewährt hat, liegt somit eine auf den Einsatz einer automatisationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor und kein Fehler, der der belangten Behörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen ist. Die Bestimmung des § 293 BAO trägt dem Umstand Rechnung, dass ein derartiger Fehler verfahrensrechtlich behoben werden kann (vgl. hierzu VwGH 4.6.1986, 85/13/0076; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205).

Hinsichtlich der Ermessensübung ist auszuführen, dass unter Bedachtnahme auf den Grundsatz, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist, und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die steuerliche Auswirkung der Bescheidberichtigung keinesfalls als geringfügig anzusehen ist, der angefochtene Bescheid nicht mit Ermessensfehlern behaftet ist.

E.2.) Dem Einwand des Beschwerdeführers der Verfristung bzw. Verjährung kann der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen, da gemäß § 302 Abs. 1 BAO Berichtigungen nach § 293 BAO grundsätzlich bis Ablauf der Verjährungsfrist zulässig sind. Da die Bemessungsverjährung betreffend Einkommensteuer 2018 gemäß §§ 207ff BAO nicht vor dem 31. Dezember 2023 bzw. – wie im vorliegenden Fall aufgrund der Verlängerungshandlung durch Bescheiderlassung vom 12. März 2019 – vor dem 31. Dezember 2024 eintreten kann, erging der bekämpfte Berichtigungsbescheid am 9. April 2021 fristgerecht.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen beinhaltet die Bestimmung des § 302 Abs. 2 lit. a BAO lediglich eine weitere, neben der Grundregel des § 302 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zusätzlich eingeräumte Möglichkeit für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO ua. für jene Fälle, in welchen eine Bescheidberichtigung nach § 302 Abs. 1 BAO nicht mehr zulässig wäre (zB. wegen absoluter Verjährung). Der Fristenlauf des § 302 Abs. 2 BAO ersetzt keinesfalls jene des § 302 Abs. 1 BAO, sondern tritt dieser ergänzend bei.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

F.) Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 1. Juni 2023