



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 1. Juni 2005 durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Robert Wittek und KomzIR Karl Kristian Gödde über die Berufung des Bw. gegen die gem. § 293 BAO berichtigten

Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg für die Jahre 1997, 1998 und 1999, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber Dr.W.H. (Bw.) reichte am 14. Mai 1998 die Einkommensteuererklärung 1997 beim Finanzamt ein, worin er Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit erklärte, sowie als Arbeitgeber den Magistrat der Stadt Wien angab. Weiters wurde die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit „1“ angegeben und Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit 58.783 S geltend gemacht.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 wurde angemerkt, dass der Abgabepflichtige als Beamter des Bundesministeriums für Umwelt, Jugend und Familie (BMUJF) karenziert sei und seine Bezüge als Mitglied des Unabhängigen Verwaltungssenats Wien (UVSW) zwar vom Land erhalte, aber seine Pensionsbeiträge mittels Erlagscheins bei der Buchhaltung des Bundesministeriums einzuzahlen habe. Da der Dienstgeber von seinen Bezügen die Lohnsteuer abziehe, ohne diese Zahlungen zu berücksichtigen, könne er sie erst nachträglich als Werbungskosten geltend machen.

Der erste Beitrag für Jänner 1997 sei bereits im Dezember 1996 eingezahlt und schon im Einkommensteuerbescheid für 1996 berücksichtigt worden. Im Jahr 1997 seien daher elf Beitragszahlungen zu je 5.344 S, insgesamt daher 58.784 S, geleistet worden.

Aus einem der Steuererklärung gleichfalls beigelegten Schreiben des Bundesministeriums für Umwelt, Jugend und Familie vom 27. September 1996 geht weiters hervor, dass der Bw. durch die Wiener Landesregierung mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 auf die Dauer von sechs Jahren zum Mitglied des Unabhängigen Verwaltungssenats Wien ernannt worden sei. Für die Dauer dieser Mitgliedschaft befinde sich der Besagte gem. § 75 Abs. 6 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 (BDG) in einem Karenzurlaub. Dieser sei für Rechte, die von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängen, zu berücksichtigen. Der Bw. habe daher gem. § 22 Abs. 1 und 3 des Gehaltsgesetzes 1956 monatlich Pensionsbeiträge zu entrichten. Die Höhe derselben würden seitens der Buchhaltung des genannten Bundesministeriums bekannt gegeben werden.

Der erste Eingabeversuch der Einkommensteuererklärung 1997 wurde durch die EDV am 17. Juni 1998 mit Fehlercode und dem Auftrag zurückgewiesen, die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen sei zu überprüfen.

Das Finanzamt kam dieser Aufforderung nach, korrigierte die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen von bisher 1 auf 2, sodass am 2. Juli 1998 der Einkommensteuerbescheid 1997 ergehen konnte.

Die in der Einkommensteuererklärung 1997 enthaltenen Angaben des Abgabepflichtigen wurden dabei berücksichtigt, sodass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 450.055 S

Berücksichtigung fanden. Dabei wurden von den steuerpflichtigen Bezügen des Magistrats der Stadt Wien in Höhe von 558.123 S negative steuerpflichtige Bezüge „Bundesdienst“ mit 49.284 S gleichermaßen berücksichtigt wie die in der Steuererklärung beantragten Werbungskosten in Höhe von 58.784 S.

Den im Bescheid unter der Bezeichnung „Lohnzettel und Meldungen“ enthaltenen Daten betreffend die bezugsauszahlende Stelle „Bundesdienst“ sind u.a. folgende Beträge zu entnehmen:

Bruttobezüge (210)	16.847,00 S
Steuerfreie Bezüge (215)	84,00 S
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	7.263,00 S
Weitere sonstige Bezüge	58.784,00 S
Übrige Abzüge (243)	66.047,00 S
Steuerpflichtige Bezüge (245)	-49.284,00 S

In der Einkommensteuererklärung für 1998, beim Finanzamt am 14. Mai 1999 eingereicht, erklärte der Bw. Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit und gab als Arbeitgeber den Magistrat der Stadt Wien an. Weiters wurde die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit „1“ angegeben und nebst anderen auch Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit 46.965 S geltend gemacht.

Aus einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1998 geht hervor, dass der Steuerpflichtige nach wie vor als Beamter des BMUJF karenziert sei und weiterhin seine Bezüge als Mitglied des UVSW vom Land erhalte, Pensionsbeiträge aber an die Buchhaltung des Bundesministeriums zu leisten hätte. Da sein Dienstgeber diese Beträge bei der Lohnverrechnung unberücksichtigt lasse, könne er sie erst nachträglich als Werbungskosten geltend machen.

Für Jänner und Februar 1998 wurde kein Beitrag in Rechnung gestellt, da die Pensionsbeiträge im Jahr 1997 zu hoch berechnet worden seien. Aus diesem Grund sei auch für März nur ein verringerter Beitrag von 2.295 S verrechnet worden, sodass sich unter Berücksichtigung von neun gleich bleibenden Monatsraten von je 4.963,40 S ein Gesamtbetrag von 46.965,60 S ergebe.

Der erste Eingabeversuch der Einkommensteuererklärung 1998 wurde durch die EDV am 4. Juni 1999 mit Fehlercode und dem Auftrag zurückgewiesen, die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen sei zu überprüfen.

Das Finanzamt kam dieser Aufforderung nach, korrigierte die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen von bisher 1 auf 2, sodass am 15. Juni 1999 der Einkommensteuerbescheid 1998 ergehen konnte.

Die in der Einkommensteuererklärung 1998 enthaltenen Angaben des Abgabepflichtigen wurden dabei berücksichtigt, sodass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 500.797 S Berücksichtigung fanden. Dabei wurden von den steuerpflichtigen Bezügen des Magistrats der Stadt Wien in Höhe von 600.671 S negative steuerpflichtige Bezüge „Bundesdienst“ mit 52.309 S gleichermaßen berücksichtigt wie die in der Steuererklärung beantragten Werbungskosten in Höhe von 46.965 S.

Den im Bescheid unter der Bezeichnung „Lohnzettel und Meldungen“ enthaltenen Daten betreffend die bezugsauszahlende Stelle „Bundesdienst“ sind folgende Beträge zu entnehmen:

Weitere sonstige Bezüge	52.309,00 S
Übrige Abzüge (243)	52.309,00 S
Steuerpflichtige Bezüge (245)	-52.309,00 S

Mit Einkommensteuererklärung für 1999, beim Finanzamt am 15. Mai 2000 eingereicht, erklärte der Bw. Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit und gab als Arbeitgeber den Magistrat der Stadt Wien an. Weiters wurde die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit „1“ angegeben und nebst anderen auch Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit 55.962,10 S geltend gemacht.

Aus einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1999 geht hervor, dass der Steuerpflichtige bis Ende November 1999 als Beamter des BMUJF karenziert gewesen sei und für diesen Zeitraum seine Bezüge als Mitglied des UVSW vom Land erhalten habe, Pensionsbeiträge aber an die Buchhaltung des Bundesministeriums zu leisten gehabt habe. Da sein Dienstgeber diese Beträge bei der Lohnverrechnung unberücksichtigt gelassen habe, könne er sie erst nachträglich als Werbungskosten geltend machen.

Der Bw. führte in dem der Steuererklärung beiliegenden Schreiben weiters aus, er sei mit Wirksamkeit vom 1. Dezember 1999 mittels Landesgesetz in ein unbefristetes öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis zur Gemeinde Wien übernommen worden, womit die Karenzierung zum Bund beendet worden sei. Seit Dezember 1999 würden daher Pensionsbeiträge nicht mehr gesondert zur Einzahlung gebracht, sondern vom Dienstgeber bei der Lohnbemessung berücksichtigt. Für den Zeitraum der 1999 bestandenen Karenzierung seien acht Monatsraten zu je 4.360,70 S und drei Monatsraten zu je 6.541 S sowie eine Restzahlung von 1.453,50 S somit insgesamt Pensionsbeiträge in Höhe von 55.962,10 als Werbungskosten, die der Dienstgeber nicht berücksichtigen habe können, in Ansatz zu bringen.

Das Finanzamt erließ am 8. Juni 2000 den Einkommensteuerbescheid 1999, wobei die in der Erklärung angegebenen Beträge anerkannt wurden und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf Basis jener Angaben erfolgte, die in den Lohnzetteln des Magistrats der Stadt Wien und des Bundesdienstes enthalten waren.

Magistrat der Stadt Wien (245)	663.350,00 S
Bundesdienst (245)	-55.962,00 S

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-55.962,00 S
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-300,00 S
	551.126,00 S

Dem Lohnzettel des Bundesdienstes sind dabei folgende Angaben zu entnehmen:

SV Beiträge für laufende Bezüge (230)	55.962,00 S
Steuerpflichtige Bezüge (245)	-55.962,00 S

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk erließ am 5. Februar 2001 gem. § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999, worin jene im Zuge der Einkommensteuererklärungen geltend gemachten Werbungskosten, die als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, deklariert waren, außer Ansatz blieben. Die jeweils in den Lohnzetteln des „Bundesdienstes“ aufscheinenden negativen steuerpflichtigen Bezüge wurden aber in Ansatz gebracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Pensionsbeiträge doppelt berücksichtigt worden seien und zwar als Werbungskosten und als negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bw. erhob am 20. Februar 2001 gegen die Berichtigungsbescheide vom 5. Februar 2001 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte darin, die bekämpften Bescheide insoweit ersatzlos aufzuheben, als damit eine Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 1999 gem. § 293b BAO erfolgt sei. Begründend wurde ausgeführt, Voraussetzung einer Berichtigung gem. § 293b BAO sei eine qualifizierte Rechtswidrigkeit des zu berichtigenden Bescheides sowie der Umstand, dass diese Rechtswidrigkeit ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung hat. Die bezug habenden Abgabenerklärungen enthielten aber keine unrichtigen Angaben, da sein Dienstgeber die Pensionsbeiträge, die er an den Bund mittels Erlagschein eingezahlt habe, bei der Lohnverrechnung unberücksichtigt ließ. Diese Beträge seien daher im Zuge der Erklärungen als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2001 als unbegründet ab.

Der Bw. stellte am 27. Juli 2001 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Geschäftsabteilung 16 wies das Finanzamt mit Schreiben vom 11. September 2001 an, den Berufungen gegen die gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 1999 mit zweiten

Berufungsvorentscheidungen stattzugeben. Die angefochtenen Bescheide mögen aufgehoben werden.

Das Finanzamt erließ am 21. September 2001 Berufungsvorentscheidungen, im Zuge derer die Bescheide vom 5. Februar 2001 geändert und jene Abgabebeträge festgesetzt wurden, die bereits Spruchbestandteil der Bescheide vom 2. Juli 1998 (- 14.438 S), vom 15. Juni 1999 (- 30.548 S) und 8. Juni 2000 (- 49.119 S) waren.

Das Finanzamt erließ am 24. September 2001 gem. § 293 BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999 und stellte darin materiell jenen Rechtszustand her, der bereits auf Grund der gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999 bestanden hatte.

Der Bw. erhob gegen die Berichtigungsbescheide vom 24. September 2001 mit Schreiben vom 1. Oktober 2001 das Rechtsmittel der Berufung.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wies das Finanzamt mit Schreiben vom 11. Dezember 2001 an, der Berufung vom 1. Oktober 2001 gegen die gem. § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide vom 24. September 2001 mit Berufungsvorentscheidung stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Geschäftsabteilung 15 hob als Oberbehörde in Ausübung des Aufsichtsrechts mit Bescheid vom 26. Februar 2002 die gem. § 293 BAO erlassenen Berichtigungsbescheide betreffend Einkommensteuer für 1997 bis 1999 vom 24. September 2001 und die Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für 1997 bis 1999 vom 21. September 2001 gem. § 299 Abs. 2 und § 299 Abs. 1 lit c BAO auf.

Das Finanzamt erließ am 9. April 2002 eine Berufungsvorentscheidung, mit der der Berufung vom 20. Februar 2001 gegen die gem. § 293b BAO gerichteten Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999 stattgegeben und die Aufhebung der besagten Bescheide verfügt wurde.

Das Finanzamt erließ am 3. Mai 2002 gem. § 293 BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999, womit die Einkommensteuerbescheide 1997, 1998 und 1999 vom 2. Juli 1998, 15. Juni 1999 und 8. Juni 2000 berichtigt wurden, wobei jene Abgaben zur Vorschreibung gelangten, die bereits im Zuge der Bescheidberichtigungen vom 5. Februar 2001 (§ 293b BAO) Berücksichtigung gefunden hatten.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Berichtigungen gem. § 293 BAO deshalb erfolgt seien, weil durch den Einsatz einer automatisierten Datenverarbeitung Fehler entstanden

seien, durch die die maßgeblichen Bescheide anders lauteten, als es die Abgabenbehörde beabsichtigt habe.

Der Bw. erhob gegen die gem. § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 1997, 1998 und 1999 am 15. Mai 2002 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte darin, die angefochtenen Berichtigungsbescheide ersatzlos zu beheben und dadurch die Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999 vom 2. Juli 1998, 15. Juni 1999 und 8. Juni 2000, jeweils in ihrer bereits rechtskräftig gewordenen unberichtigten Fassung, wiederherzustellen.

Als Bescheidmangel wurde insbesondere das Fehlen einer Begründung behauptet, die das Zustandekommen der konkret unterlaufenen Unrichtigkeit darzulegen gehabt hätte. Die Unrichtigkeit habe aber nicht auf dem ADV – Einsatz beruht, sondern auf menschlichen Fehlleistungen, für die der Gesetzgeber aber keine nachträgliche Berichtigungsmöglichkeit vorgesehen habe. Der Verzicht auf eine echte Begründung sei aber schon deshalb gesetzwidrig, weil er den Bw. der Möglichkeit beraube die Überlegungen der Behörde auf Tatsachenebene zu widerlegen.

Dies umso mehr, als die Behörde bis vor kurzem noch die Meinung vertreten habe, der Fehler habe in der Übernahme unrichtiger Angaben in den Steuererklärungen bestanden. Eine derart konträre Auffassung über den zu Grunde liegenden Sachverhalt könne aber nur auf neuen Erkenntnissen über Tatsachen beruhen, welche der Behörde erst kürzlich bekannt geworden seien. Gerade diese Tatsachen und ihr späteres Bekanntwerden hätten aber Gegenstand einer gesetzmäßigen Begründung sein müssen.

Der Bw. vertrat weiters die Auffassung, es sei nicht denkbar, dass die Fehler ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruht hätten.

Die betragsmäßige Übernahme der in den Erklärungen geltend gemachten Werbungskosten wäre ohne menschlichen Willensakt, welcher sich wenigstens in der Eingabe eines Betrages manifestiert hätte und dem eine Willensbildung vorangehen musste, nicht möglich gewesen.

Die Fehlleistung der Behörde, die bereits im Zuge der Willensbildung erfolgt sei, habe eben darin bestanden, die in den Erklärungen geltend gemachten Werbungskostenbeträge zu übernehmen, wobei außer Acht gelassen worden sei, dass dieser Sachverhalt bereits amtswegig Berücksichtigung gefunden habe.

Diese Fehlleistungen stünden jedoch nicht im Zusammenhang mit dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitung und wären auch ohne deren Einsatz passiert.

Zudem seien derartige Fehler nicht einmal dann nach § 293 BAO berichtigungsfähig, wenn sie offensichtlich sind.

Zur Stützung dieser Auffassung wurden nachfolgende Textauszüge aus Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ins Treffen geführt:

"VwGH v. 31.10.2000, 95/15/0088 (Zitat):

Unter dem Titel der Berichtigung gem. § 293 BAO dürfen jedenfalls nicht nachträgliche Änderungen am Inhalt des Bescheidwillens vorgenommen werden.

VwGH v. 26.5.1999, 94/13/0058:

Fehler, die der Abgabenbehörde bereits im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, sind hingegen nicht berichtigungsfähig iSd § 293 BAO, und zwar auch dann nicht, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage tritt (Hinweis E 20.6.1990, 89/13/0113).

Ebenso VwGH v. 24.4.1996, 92/15/0128, mit weiterem Rechtssatz:

§ 293 BAO bietet keine Rechtsgrundlage dafür, den rechtsverbindlichen (normativen) Gehalt und damit die Substanz eines in Rechtskraft erwachsenen Bescheides zu verändern (Hinweis E 31.10.1979, 2651/77, VfSlg 5422 F/1979).

VwGH v. 26.3.1993, 90/17/0224:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dient die Einrichtung des § 293 BAO nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern ein infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenes erkennbares Auseinanderklaffen von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens zu beseitigen (Hinweis E 28.11.1979, 1429/79; E 13.10.1982, 82/13/0122).

und weiter (in besonderem Maße auf den gegenständlichen Fall passend):

Fakten, die während des Denkprozesses der Willensbildung in Vergessenheit geraten sind, können nicht Gegenstand der Willensbildung sein. Sie führen vielmehr, soweit sie für den Denkprozess relevant wären, zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung, deren unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid auch dann nicht gem. § 293 BAO berichtigt werden kann, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zutage tritt, wie dies zB bei einem offensichtlich rechtswidrigen Bescheid der Fall ist.

(Ebenso schon VwGH v. 20.6.1990, 89/13/0113) und weiter:

Es dürfen keinesfalls nachträglich Änderungen am Inhalt des Bescheides vorgenommen werden; die Bescheidberichtigung bietet keine Handhabe für eine inhaltlich berichtigende oder erklärende Auslegung des Spruches oder der Begründung eines Bescheides. Ebenso wenig können eine unrichtige rechtliche Beurteilung eines richtig angenommenen Sachverhaltes oder ein unrichtig angenommener bestreitbarer Sachverhalt berichtigt werden (Hinweis E 3.2.1984, 83/17/0197, 0198; E 18.9.1987, 87/17/0244)".

Im Zuge eines ergänzenden Vorbringens verwies der Bw. zum mittlerweile bekannt gewordenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Februar 2004, Zl. 2002/13/0071, worin der Gerichtshof – bei völlig gleichem Sachverhalt - § 293b BAO extensiv ausgelegt und festgehalten habe, dass eine Unrichtigkeit nicht allein in der Steuererklärung liegen müsse, sondern objektiv im Vergleich mit dem Inhalt des Steueraktes zu beurteilen sei. Wenn also im Steuerakt zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung die Pensionsbeiträge bereits berücksichtigt waren, was der Steuerpflichtige nicht wissen könne, so handle es sich bei ihrer Geltendmachung als Werbungskosten um eine nochmalige Geltendmachung und daher in Verbindung mit dem Steuerakt um eine objektiv unrichtige Angabe.

Aus diesem Erkenntnis ergebe sich aber auch, dass die Berichtigung in derartigen Fällen auf § 293b BAO zu stützen ist, nicht aber auf § 293 BAO. Wenn nämlich die Unrichtigkeit aus der Steuererklärung übernommen wurde – wofür es gleichgültig sei, ob eine ADV zum Einsatz gekommen ist oder nicht – könne nicht eine weitere auf dem Einsatz der ADV zurückzuführende Unrichtigkeit vorliegen.

Die Berufungsbehörde richtete am 8. September 2004 an AD.L.K., der im Rahmen der Organisationsabteilung IV/2 des BMF für das EDV – Verfahren bei Erstellung von Bescheiden zuständig ist, folgende Anfrage (via: E-Mail):

„Pfl gibt in Erkl 1997 bis 1999 eine bezugsauszahlende Stelle an. In der Datenbank steht für jedes Jahr ein 2. LZ (überdies mit neg. KZ 245, die jene Werbungskosten enthält, die der Pfl unter KZ 277 bei der Vlg beantragt).

Ist es nachweisbar, ob das Amtsortgahn die Daten des 2. LZ (wegen S-Fall) blind übernommen hat oder ob es sich den 2. LZ angeschaut hat (sozusagen ein Klick hinein in den LZ) und dann die korrespondierende Korrektur bei KZ 277 übersehen hat?

Wie kompliziert oder einfach ist die Einsichtnahme in einen elektronisch übermittelten LZ? War es für 1997 bis 1999 technisch für das Finanzamtsorgan möglich, sich den B, wie er bei eingegebenen plus automatisch übernommenen Daten hinausgehen wird, auf dem Bildschirm anzusehen und wenn ja, wie einfach oder schwierig ist das? ...".

Diese Anfrage wurde von AD.L.K. mit E-Mail vom 9. September 2004 beantwortet, wobei u.a. Folgendes ausgeführt wurde:

"...Die Frage, ob das FA den 2. LZ und die Tatsache der negativen KZ 245 gesehen haben müsste, kann allerdings auch so mit einem klaren Ja beantwortet werden. Nach Abschluss der 'Datenerfassung' sowie nach erfolgter Freigabe zur EDV-Verarbeitung wird am Bildschirm automatisch immer die BS-Maske 'Grundlagen im Überblick' angezeigt. Daraus sind nicht nur

alle getätigten Eingaben, sondern auch alle gespeicherten Lohnzettel mit Angabe des Betrages der KZ 245 (samt Vorzeichen) ersichtlich.

Im Gegenstandsfall musste der 2. LZ mit noch höherer Sicherheit auffallen, da durch die ursprünglich erklärungskonforme Eingabe der Anzahl bezugsauszahlender Stellen mit '1' bei zwei tatsächlich gespeicherten Lohnzettel überdies automationsunterstützt noch vor Bescheiderstellung eine Rückmeldung (Online-Liste 'Fehlerbehebung') an das FA erfolgte und die Anzahl anhand der Bus-Anzeige korrigiert werden musste.

Die Einsichtnahme in einen Lohnzettel kann durch Eingabe von 'a' im blauen Feld vor dem Lohnzettel sehr leicht bewerkstelligt werden...."

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2005 übermittelte der UFS dem Bw. die besagte Anfrage von AD.S.G. , einen Aktenvermerk derselben über ein Telefonat vom 9. September 2004 mit AD.L.K. und dessen E-Mail vom 9. September 2004 an AD.S.G. .

Der Bw. nahm hiezu mit Schreiben vom 31. Jänner 2005 Stellung und wies darauf hin, aus der Auskunft des Finanzministeriums ergebe sich nunmehr, dass das Finanzamt über sämtliche für eine richtige Entscheidung notwendige Unterlagen verfügt habe. Wenn nunmehr trotzdem unrichtige Bescheide erstellt worden seien, so sei dies nicht durch die ADV verursacht sondern nur durch den Umstand, dass vollständig vorhandene Entscheidungsgrundlagen bei der Bescheiderstellung falsch interpretiert worden seien.

Weiters beantragte der Bw. die Beischaffung jener Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) und der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (FLDWNB) und jener Dienstanweisungen des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk, welche im Zusammenhang mit der erstmaligen organisatorischen Umstellung bei der Erfassung von Einkünften in den Jahren 1993 und 1994 auf online-Erfassung erlassen wurden und sich im genannten Zusammenhang mit der Erfassung von Einkünften Steuerpflichtiger mit mehreren Dienstgebern befassen.

Der Niederschrift über die durch den Sachbearbeiter durchgeführte Zeugenvernehmung der Bediensteten des Finanzamtes (M.D.), die mit der EDV- technischen Eingabe der maßgeblichen Bescheiddaten betraut war, ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

"... Der Eingabe der Bescheide für 1997 und 1998, die beide Soforteingabefälle waren, ging jeweils ein Fehlercode 887 voraus, der die Überprüfung der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen verlangt. Wurde diese Überprüfung vorgenommen bzw. weshalb wurde als Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen zwei angegeben?

D.: Nach Pkt. 23.8 DVL ist bei ... Soforteingabefällen mit Fehlercode nur für die Beseitigung des Eingabehindernisses zu sorgen. Im Zuge der Fehlercodekorrektur sehe ich in der PC-

Maske zwei bezugsauszahlende Stellen und zwar Magistrat der Stadt Wien und den Bundesdienst.

Es liegen daher eingabetechnisch zwei bezugsauszahlende Stellen vor, weshalb ich den Wert zwei eingegeben habe, um die Bescheiderstellung zu ermöglichen. Dies gilt für die Fehlercodebereinigung der Jahre 1997 und 1998.

In der Dienstanweisung Direktbearbeitung ist in Pkt. 4.5 Folgendes festgehalten: "Wurde ein Fall weder individuell noch automatisch zur Erklärungsprüfung ausgewählt, ergeht ohne Ermittlungsverfahren ein Bescheid".

Die Vorgangsweise bezüglich E-Bescheid 1999 war die gleiche wie in den Vorjahren. Ich habe gleichermaßen in der Computermaske zwei bezugsauszahlende Stellen gesehen, die ich eingabetechnisch mit der Eingabe des Wertes zwei bescheidmäßig festgehalten habe. Nur dadurch konnte eine Bescheiderstellung bewirkt werden.

... Abschließend bemerke ich, dass alle Daten in den jeweiligen PC-Masken HR.F.P. anhand des zur Verfügung stehenden PC's veranschaulicht wurden".

Die genannte Niederschrift und Auszüge aus den Dienstanweisungen Veranlagung (DVL) und Direktbearbeitung wurden dem Bw. mit Schreiben vom 2. März 2005 zur Kenntnisnahme übermittelt, wobei festgestellt wurde, die Dienstanweisung Direktbearbeitung sei lt. Präambel ab dem 22. November 1999 maßgeblich und somit für die am 8. Juni 2000 erfolgte Bescheiderstellung für 1999 anzuwenden gewesen. Die DVL sei hingegen bis zum Wirksamwerden der Dienstanweisung Direktbearbeitung (22. November 1999) in Kraft gewesen, weshalb die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 (2. Juli 1998 und 15. Juni 1999) auf Basis dieser Dienstanweisung zu erstellen waren. Weiters gehe auch aus den, dem Schreiben beigelegten EDV-Ausdrucken über die Fallgruppenzuordnungen hervor, dass die Erklärungen der Jahre 1997 und 1998 als Soforteingabefälle zu behandeln waren, während für die Erklärung 1999 keine Fallgruppenzuordnung erfolgt sei.

Der Bw. bezog zu diesen Unterlagen mit Schreiben vom 1. April 2005 Stellung und betonte darin, die im Soforteingabefall unüberprüfte Eingabe der Erklärungsdaten, in welchen nur der jeweils lohnauszahlende Dienstgeber ausgewiesen worden war, habe zu einer Fehlermeldung in der ADV geführt, die den Anwender sehr wohl in Lage versetzt habe, die Ursache der Diskrepanz festzustellen. Werde nun aber vom Anwender eines ADV-Systems auf eine derartige Fehlermeldung keine adäquate Reaktion gesetzt, so sei dies mit jenem Fall gleichzusetzen, in dem ein Hinweis eines Vorgesetzten oder ein für den Bediensteten maßgeblicher Aktenvermerk bewusst ignoriert werden. Die Aussage der Bediensteten, der Auftrag "für die Beseitigung des Eingabehindernisses" zu sorgen, sei rein "eingabetechnisch" zu verstehen, liefere aber auf eine Umgehung des ADV-Systems und ein Ignorieren des Fehlercodes hinaus.

Für diese bewusste Umgehung könne aber das ADV-System nicht verantwortlich gemacht werden.

Soweit aber die Dienstanweisungen tatsächlich so, wie die besagte Bedienstete sie verstanden hat, auszulegen gewesen wären, würde sich nur die Verantwortung von der weisungsgebundenen Sachbearbeiterin zum Weisungsgeber verlagern. Die diesfalls in Kauf genommene Nichtbeachtung von Fehlermeldungen wäre demnach vorhersehbar und nicht auf die ADV zurückzuführen.

Eine entsprechende Berichtigungsmöglichkeit nach § 293 b BAO ergebe sich aber auf Grund der vorjährigen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes. Auf § 293 BAO könne jedoch eine derartige Berichtigung nicht gestützt werden, da diese Unrichtigkeit nicht auf den Einsatz der ADV, schon gar nicht auf den "ausschließlichen" Einsatz der ADV, zurückgeführt werden könne.

Im Zuge der am 1. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der Bw. vorerst darauf, dass die Fehlerhaftigkeit der ggstl. Einkommensteuerbescheide auf einen Willensmangel zurückzuführen sei, nicht aber auf die ADV, da diese das geleistet habe, wofür sie da sei. Sie habe auf die Eingaben entsprechend reagiert, Fehlermeldungen erstellt und die Sachbearbeiterin dadurch darauf aufmerksam gemacht, dass ein weiterer Dienstgeber vorhanden sei, worauf diese die Anzahl der Dienstgeber mit zwei eingegeben habe.

Die Vorsitzende führte hiezu aus, dass das Eingabeorgan gemäß den Dienstvorschriften "DVL" bzw. "Direktbearbeitung" vorgegangen sei und in Anbetracht dessen, dass es sich um "Soforteingabefälle" gehandelt habe, nur verpflichtet gewesen sei, die Fehlercodes durch die Korrektur der Zahl der Lohnzettel zu beheben.

Wenn nun aber die Bearbeiterin, so betonte der Bw., das Eingabehindernis nur mechanisch zu beseitigen gehabt habe, ohne dies inhaltlich prüfen zu müssen, so werde dieser Mangel offensichtlich von der Finanzbehörde in Kauf genommen. Aus dem diesbezüglichen Verwaltungsgerichtshofurteil des Vorjahres, einen völlig gleichgelagerten Fall eines Kollegen betreffend, gehe aber hervor, dass derartige Fehler korrigierbar seien. Von der ADV könne man aber nach dieser die Anzahl der Lohnzettel korrigierenden Eingabe durch das Finanzamt nicht verlangen, das Eingabeorgan nochmals darauf aufmerksam zu machen, dass durch die Eingabe von zwei Lohnzetteln eine Doppelerfassung von Werbungskosten bedingt wird.

Der Bw. legte in der Folge Wert auf die Feststellung, keine falschen Angaben in den Steuererklärungen gemacht zu haben und vertrat weiterhin die Auffassung, die Fehlerhaftigkeit der maßgeblichen Bescheide sei durch einen Willensmangel oder eine fehlerhafte Willensbildung verursacht worden.

Die Vorsitzende richtete sodann an den Bw. die Frage, ob er für den Fall des (körperlichen) Vorliegens des zweiten Lohnzettels (mit den Negativeinkünften) die streitgegenständlichen Werbungskosten gleichfalls in den Erklärungen (unter KZ 277) eingetragen hätte. Der Bw. beantwortete diese Frage dahingehend, dass er bei Kenntnis des Umstandes, dass mit diesem Lohnzettel die Werbungskosten bereits berücksichtigt gewesen seien, diese nicht nochmals geltend gemacht hätte. Andernfalls hätte er ja „sozusagen vorsätzlich versucht“, sich einen Vorteil zu erschleichen. Dies hätte er sicherlich nicht getan. Der Umstand, dass im konkreten zweiten Lohnzettel bereits Werbungskosten berücksichtigt worden seien, sei ihm aber nicht bekannt gewesen.

Die Vorsitzende wies sodann darauf hin, dass auch die Bedienstete des Finanzamtes, hätte sie diesen zweiten Lohnzettel körperlich vor sich liegen gehabt, gleichermaßen nicht wissentlich die Kennzahl 277 nochmals eingetragen hätte.

Der Bw. gab dazu zu bedenken, dass im Berufungsfall ein elektronischer Akt vorgelegen sei, in den aber nicht hineingesehen wurde, weshalb man dies nicht mit dem Fall vergleichen könne, in dem dieser Lohnzettel der Bearbeiterin auch körperlich zur Verfügung gestanden ist. Der Bearbeiterin sei im ADV-System aber dieser Lohnzettel zur Verfügung gestanden, diese Zugriffsmöglichkeit sei aber nicht wahrgenommen worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes Frau Mag.N.K. wies unter Bezugnahme auf den BAO-Kommentar von Stoll (Seite 2098, zweiter Absatz) darauf hin, dass für den Fall des Nichtvorhandenseins einer ADV Lohnzettel vorgelegt hätten werden müssen, d.h., hätte man den Fall händisch gerechnet; diesfalls wäre aber eine doppelte Berücksichtigung nicht vorgekommen. Durch die elektronische Einspielung komme es aber zu solchen Diskrepanzen.

Dieser Auffassung wurde seitens des Bw. entgegengehalten, dass der Steuerpflichtige damals nur einen Lohnzettel vorlegen hätte müssen, da in der Erklärung nur nach dem Dienstgeber gefragt war, der eine Auszahlung getätigt hat; dies sei allein die Gemeinde Wien gewesen.

Mag.N.K. hielt dem entgegen, dass für den Fall eines körperlichen, die Kennzahl 277 schon berücksichtigenden Lohnzettels bei händischer Durchrechnung eine doppelte Erfassung der Werbungskosten nicht vorgekommen sei.

Der Bw. wendete dagegen ein, dass bei der Überlegung der Finanzamtsvertreterin nicht nur die ADV komplett weggedacht werde, sondern auch die Datenübermittlung. Es müsse bei einem solchen Vergleich davon ausgegangen werden, dass diese Information auch ohne Einschaltung der ADV vom Bund an das Finanzamt übermittelt worden wäre und das Finanzamt sie berücksichtigt hätte. Wenn nun aber der Lohnzettel mit der Steuererklärung vorgelegt worden wäre, wäre das gleiche Ergebnis wie in den nun anhängigen unter Einsatz der ADV bearbeiteten Fällen herausgekommen.

Der Bw. erklärte sodann über Anfrage des Finanzamtsvertreters Mag.T.Z., dass ihm die Berücksichtigung zweier Lohnzettel in den berufungsgegenständlichen Bescheiden nicht bewusst gewesen sei und er auch eine betragliche Identität nicht herstellen hätte können. Die im Lohnzettel „Bundesdienst“ abgezogenen Beträge hätten auch nicht jenen Beträgen entsprochen, die er als Werbungskosten geltend gemacht habe.

Schließlich legte der Bw. dem Berufungssenat die Einkommensteuererklärungen 1996 und 1997 und die Einkommensteuerbescheide 1997 des Mag.A.K., eines Mitglieds des Unabhängigen Verwaltungssenates, vor, bei dem, bei völlig gleicher Sachverhaltslage, eine Doppelerfassung der Werbungskosten durch das Finanzamt nicht eingetreten sei. Das Finanzamt habe dabei lediglich die im Lohnzettel „Bundesdienst“ enthaltenen Beträge berücksichtigt (53.248 S und 55.071 S), nicht aber die in den Erklärungen als Werbungskosten ausgewiesenen Beträge (53.549 S und 55.372 S). Sei es aber möglich gewesen, bei gleicher Sachverhaltslage einen richtigen Bescheid zu erstellen, so könne die Fehlerhaftigkeit der hier ggstl. Bescheide nicht ausschließlich auf dem Einsatz der ADV beruhen.

Im Zuge des Schlusswortes verwies der Bw. noch darauf, dass im vorliegenden Fall Forderungen des Bundes an ihn bestanden hätten, aber nicht zeitgerecht erhoben worden seien. Eine Rechtskraftdurchbrechung sei aber nur nach § 293b BAO nicht aber nach § 293 BAO möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass der nach der Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates für die vorliegende Berufung grundsätzlich zuständige Senatsvorsitzende Dr.Ch.L. im Vorverfahren in seiner Eigenschaft als Vorstand der Geschäftsabteilung 16 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland das Finanzamt mit Schreiben vom 11. September 2001 angewiesen hat, die gem. § 293 b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 1997, 1998 und 1999 aufzuheben und dabei die Rechtsauffassung äußerte, dass eine Berichtigung nach § 293 BAO (wegen Vorliegens einer auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhenden Unrichtigkeit) in Betracht komme, da es sich um einen im Bereich der Abgabenbehörde liegenden Fehler handle, welcher ohne Einsatz einer EDV-Anlage wohl kaum passiert wäre.

Im Hinblick auf die in der Folge gem. § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999 (3. Mai 2002), die auf Basis dieser Rechtsansicht (siehe Begründung) ergingen, erachtete sich Dr.Ch.L. für das vorliegende Berufungsverfahren für befangen, weshalb nach der Geschäftsverteilung im Jahr 2004 Dr.R.W. die Agenden des Senatsvorsitzenden wahrzunehmen hatte.

Durch eine per 1. Jänner 2005 wirksam gewordene Geschäftsverteilungsänderung des unabhängigen Finanzsenates fungiert nunmehr Dr.M.G. als erstberufene Vertreterin von Dr.Ch.L. , weshalb sie im vorliegenden Berufungsverfahren den Vorsitz des zur Entscheidung berufenen Senates 15 der Außenstelle Wien des unabhängigen Finanzsenates innehatte.

Mit Bescheid des Senates 15 der Außenstelle Wien des unabhängigen Finanzsenates vom 24. September 2004 wurde dem Antrag des Bw., das zur Referentin (§ 270 Abs. 3 BAO) bestellte Mitglied des genannten Berufungssenates Frau AD.S.G. für das vorliegende Berufungsverfahren abzulehnen, Folge gegeben (§ 278 Abs. 1 BAO). Das Berufungsverfahren war daher von dem nach der Geschäftsverteilung berufenen Vertreter der bisherigen Referentin, HR.F.P. fortzuführen.

Gem. § 293 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung geltenden Fassung kann die Abgabenbehörde in ihrem 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.

Die in Rede stehende Regelung des § 293 Abs. 1 BAO trägt dem Umstand Rechnung, dass auch beim Einsatz automationsunterstützter Datenverarbeitungsanlagen Fehler unterlaufen können, sodass der Bescheid anders lautet, als es die Abgabenbehörde beabsichtigt hat. Bei – so führt Stoll (BAO Kommentar, 1994, Seite 2823) aus – erstmaliger Befassung (so weit ersichtlich) mit der neuen Regelung des § 293 BAO (Art I Z 126 BGBl 1980/151) habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 13. Oktober 1982, 82/13/122 den Sinn dieser Bestimmung darin erblickt, allfälliges Auseinanderklaffen von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens, das infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstanden ist, zu beseitigen.

Es können, so stellt Stoll im besagten Kommentar fest, auch bei Unterstützung durch eine automationsunterstützte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen, sodass der Bescheid äußerlich anders lautet, als es die Bescheidbehörde beabsichtigt hat. Hieraus ergibt sich, dass alle Fehler, die bei händischer Ausfertigung zu solchen führen, die als offenkundige (tatsächliche) Unrichtigkeiten (Ausfertigungsfehler) zu bezeichnen sind, auch dann Fehler dieser hier in Rede stehenden Art sind, wenn sich die Behörde beim technischen Vorgang der Erstellung und Ausfertigung der Bescheide einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage bedient hat. Darüber hinaus habe der Gerichtshof auch solche Mängel der in Rede stehenden Berichtigungsbestimmung zugeordnet, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben, der durch Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt wird. Gehe der Programmablauf in eine andere Richtung als gewollt, führe er somit zu anderen

Ergebnissen, als dies der erkennbaren Absicht der Bescheidbehörde entspricht, träten durch den programmierten Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens tatsächlich Folgen ein, die im ausgedruckten Bescheid ihren Niederschlag finden, die aber dem Bescheidwillen der Behörde nicht entsprechen. Dies deshalb, weil es sich um "auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten" handle, die nach § 293 zu einer Fehlerberichtigung führen können (der VwGH verweist in seinem Erkenntnis vom 13. Oktober 1982, 82/13/122 auf die Entscheidungen des BFH 5. Oktober 1967 BStBl 1967 III 793 und 9. Oktober 1979 BStBl 1980 II 62).

Diese Judikatur unter Anführung der oben genannten Kommentarmeinung Stolls hat der Verwaltungsgerichtshof im letzten, bekannt gewordenen und einen vergleichbaren Sachverhalt betreffenden Erkenntnis bestätigt (VwGH vom 26. Mai 2004, 2002/14/0015), wobei die Finanzbehörde in diesem Fall der EDV-mäßig unrichtig ausgewiesenen Anzahl der Lohnzettel (2) – wiewohl aus den dem Finanzamt bekannten Unterlagen 3 (körperliche) Lohnzettel ersichtlich waren – den Vorzug gab. Die Auffassung der in diesem Verfahren auftretenden Beschwerdeführerin, dieser Eintragung liege eine Willensbildung zugrunde, hat jedoch der Gerichtshof nicht bestätigt sondern ist dieser in Anbetracht der gänzlich zur Verfügung gestandenen Lohndaten davon ausgegangen, aus dem Sachverhalt ergebe sich der Wille der Behörde, die Bezüge aller drei Quellen aus nichtselbstständiger Arbeit steuerlich zu erfassen. Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof im Zuge dieses Erkenntnisses zum Ausdruck gebracht, dass die weitere Sachverhaltsfeststellung, das Finanzamt habe bewusst die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit zwei angegeben, weil dies dem aktuellen Stand der bereits in der EDV verfügbaren Lohnzettel entsprach, aber keine Kenntnis über die mit dieser Angabe im EDV-Programm ausgelösten Folgen gehabt hat, nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Widerspruch steht.

Diese Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes haben auch Relevanz für den hier vorliegenden Fall, wurde doch auch hier die Zahl der Lohnzettel mit zwei angegeben, weil dies den EDV-mäßig erfassten Lohnzetteln entsprach, wobei eine Kenntnis darüber, dass dadurch die in jeweils einem Lohnzettel erfassten Pensionsbeiträge, die bereits in den Erklärungen als Werbungskosten geltend gemacht worden waren, doppelt Berücksichtigung finden würden, nicht bestand.

§ 293 BAO dient aber dazu, durch bestimmte Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenes Auseinanderklaffen von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens zu beseitigen, wobei diese Bestimmung auch dem Umstand Rechnung trägt, dass bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt wird, dass der Bescheid anders lautet als die Abgabebehörde beabsichtigt hat (VwGH vom 4. Juni 1986, 85/13/0076).

In Anlehnung an den, die Grundlage des Erkenntnisses des VwGH vom 26. Mai 2004, 2002/14/0015 bildenden Sachverhalt (vgl. Seite 3 letzter Absatz des Erkenntnisses) ist auch im konkreten Fall festzustellen, dass das Finanzamt nicht infolge einer unrichtigen Annahme des Sachverhalts (dieser war bekannt) oder eines Rechtsirrtums beabsichtigte, Pensionsbeiträge sowohl im Wege eines Lohnzettels als auch im Wege der Berücksichtigung als Werbungskosten zweifach in Ansatz zu bringen. Dieser unrichtige zweifache Ansatz derselben Pensionsbeiträge hat zur Erlassung von Einkommensteuerbescheiden geführt, mit welchen das Einkommen nur unvollständig erfasst worden ist.

Hätte aber die Bedienstete des Finanzamtes, welche durch die Eintragung der bezugsauszahlenden Stellen mit der Ziffer 2 den doppelten bescheidmäßigen Abzug der Pensionsbeiträge ermöglichte, die Einkommensteuerbemessung selbst (händisch) durchzuführen gehabt, hätte sie zweifelsfrei die in Rede stehenden Pensionsbeiträge nicht doppelt erfasst und dem Bw. Steuervorteile vermittelt, die ihm aus steuerlicher Sicht nicht zukamen.

Die Tatsache, dass die in Rede stehenden Unrichtigkeiten gegen den Willen der Behörde in der Folge durch den programmierten Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens tatsächlich eingetreten sind und in den ausgedruckten Bescheiden ihren Niederschlag fanden, beruht somit ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage.

Der seitens des Bw. im Wesentlichen vorgebrachte Einwand, es läge Mangelhaftigkeit der Willensbildung seitens der Finanzbediensteten vor, keinesfalls aber eine ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit, ist aber im Hinblick auf diese nach ho. Kenntnisstand zuletzt ergangene Rechtsprechung (siehe aber auch früher: VwGH vom 13. Oktober 1982, 82/13/122) nicht zutreffend.

Fehlerhaftigkeit der Willensbildung ist schon sachverhaltsmäßig deshalb auszuschließen, weil die Zeugenvernehmung der Bediensteten M.D. eindeutig ergeben hat, dass diese auf Grund der bestehenden Dienstvorschriften die gegenständlichen Veranlagungsfälle nicht inhaltlich zu prüfen hatte, sondern nur allenfalls auftretende Fehlercodes (durch Eingabe der in der EDV vorgemerkten Anzahl von Lohnzetteln) zu beseitigen hatte. Von einer Willensbildung oder einer Fehlerhaftigkeit einer solchen kann daher nicht gesprochen werden.

Dabei wird nicht verkannt, dass dieser Umstand für sich allein rechtlich nicht die Entscheidung tragen kann, doch ist er Bestandteil des maßgeblichen Sachverhaltes, dem grundsätzlich auch der Verwaltungsgerichtshof im Zuge des mehrmals genannten Erkenntnisses vom 26. Mai 2004 entscheidungsrelevante Bedeutung zuerkannt hat.

Was schließlich die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerten Auffassungen der Parteien zum Fall einer gedachten Bescheiderlassung ohne Einsatz der ADV

betrifft, so erachtet der erkennende Senat die von der Amtsbeauftragten vertretene Rechtsansicht als zutreffendste, wonach diesfalls der einzig vorliegende Lohnzettel bereits die Werbungskosten (Kennzahl 277) enthalten hätte und eine Doppelerfassung der Werbungskosten nicht möglich gewesen wäre. Soweit jedoch die diesbezüglich in der Berufungsverhandlung vom Bw. geäußerte Auffassung zuträfe, wonach ein entsprechender Informationsfluss vom BMF an das Finanzamt erfolgt sei, so müsste dieser jedenfalls in Form einer körperlichen Unterlage (etwa als weiterer Lohnzettel) seinen Niederschlag gefunden haben. Bei Bemessung der Abgabepflicht ohne ADV, also durch die Bedienstete selbst, wäre aber eine Doppelerfassung der Werbungskosten zweifelsohne nicht eingetreten. Für den Fall, dass ein derartiger Fehler trotzdem aufgetreten wäre, wäre dies ein solcher gewesen, der als offenkundige Unrichtigkeit beurteilt hätte werden müssen, was gleichfalls eine Maßnahme nach § 293 BAO ausgelöst hätte (vgl. hierzu auch das oben genannte VwGH-Erkenntnis vom 26. Mai 2004, Seite 3, vorletzter Absatz).

Schließlich erweist sich auch der Einwand des Bw., für den Fall, dass die Bedienstete sich weisungskonform verhalten habe, verlagere sich die Verantwortung auf den Weisungsgeber, weshalb Unrichtigkeiten von Bescheiden vorhersehbar und nicht durch die ADV veranlasst seien, als nicht zielführend. Dies deshalb, weil Gegenstand von Bescheidberichtigungen nur Fehler des den Bescheid erlassenden Behördenorgans sein können, die somit grundsätzlich – gleichgültig ob durch oder ohne Weisung erfolgt – einer Berichtigung nach § 293 BAO zugänglich sind.

Im Übrigen schließt – entgegen der Meinung des Bw. – die Möglichkeit einer Bescheidberichtigung nach § 293 b BAO nicht die Möglichkeit aus, einen Bescheid, weil er eine ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit aufweist, nach § 293 BAO zu berichtigen.

Was schließlich das im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Beweismittel (Erklärungen und Bescheide des Mag.A.K.) betrifft, so ist darauf zu verweisen, dass für die Beurteilung der hier strittigen Anwendung des § 293 BAO der konkret verwirklichte Fall maßgeblich ist, für den aber zu berücksichtigen war, dass eine inhaltliche Prüfung nicht erfolgte und auch nicht erfolgen musste, sondern lediglich für die Beseitigung des Eingabehindernisses gesorgt wurde. In der Folge aufgetretene Bescheidfehler sind aber, wie oben dargetan, solche, die ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhen und die, wären sie in einem Verfahren ohne Einsatz der ADV aufgetreten, offensichtliche Unrichtigkeiten darstellten, für die § 293 BAO eine Berichtigungsmöglichkeit vorsieht.

Wenn nun im Einzelfall der Bedienstete des Finanzamtes Gänserndorf über die ihn treffenden Verwaltungsanweisungen hinausging und die Angaben in den Erklärungen auch inhaltlich würdigte, so bediente er sich eines Verfahrens, das unterschiedlich zu jenem ist, welches die Bedienstete des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk wählte. Aus diesem Grund kann daher der Fall des Mag.A.K. keine rechtliche Relevanz für den Berufungsfall des Bw. entfalten. Zudem ist aus den, den Erklärungen des Mag.A.K. beigelegten Berechnungen der Werbungskosten unschwer die betragliche Identität zwischen den geleisteten Pensionsversicherungsbeiträgen und den Negativbeträgen im Lohnzettel "Bundesdienst" herstellbar, was bei den Erklärungen des Bw., denen keine derartigen Berechnungsdetails beigelegt wurden, nicht der Fall war. Dies bestätigt auch die Aussage des Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, der u.a. angab, die Existenz zweier Lohnzettel sei ihm auch deshalb nicht bewusst gewesen, weil die Angaben lt. Lohnzettel "Bundesdienst" nicht ident mit den geltend gemachten Werbungskosten gewesen seien ("weil ich hab mir das im Nachhinein angeschaut", siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung, Seite 8).

Maßnahmen nach § 293 BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde, orientieren sich also an den Kriterien "Zweckmäßigkeit" und "Billigkeit" (§ 20 BAO).

Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigungen ergibt sich bereits aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293 BAO, das die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang eingeräumt werden muss (vgl. VwGH vom 21. Jänner 2004, 2002/13/0071 und 9. Juli 1997, 95/13/0124).

Zu beachtende Billigkeitsgründe, die im Wesentlichen die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen berücksichtigen sollen, sind im Verfahren nicht hervorgekommen, da die Erstattung der Steuernachforderungen dem Bw. auf Grund seiner Einkommensverhältnisse, allenfalls im Wege von Zahlungserleichterungen, zumutbar ist und der im Verfahren geäußerte Einwand, über die lukrierten Guthaben sei bereits verfügt worden, eine Billigkeit im Sinne des § 20 BAO nicht zu begründen vermag.

Bei der Ermessensübung ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben. Daher werden in richtiger Ermessensübung im Allgemeinen nur sich geringfügig auswirkende Fehler nicht berichtigt werden (Ritz, Bundesabgabenordnung – Kommentar, 2. Auflage, § 293, Tz 10). Im vorliegenden Fall ist die steuerliche Auswirkung der Bescheidberichtigungen, bezogen auf die jeweiligen Veranlagungsjahre, keinesfalls als geringfügig anzusehen, weshalb im Sinne des

Vorrangs der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit die in Rede stehenden Bescheide nicht mit Ermessensfehlern behaftet sind.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt und den oben dargestellten rechtlichen Erwägungen vertritt der Senat die Auffassung, dass die seitens des Finanzamtes vorgenommenen Bescheidberichtigungen in der Rechtsvorschrift des § 293 BAO ihre Deckung finden und demnach die angefochtenen Bescheide nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet sind.

Dem Berufungsbegehren musste daher der Erfolg versagt werden.

Wien, am 14. Juli 2005

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: