



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dr. Kurt Folk, KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Edith Sajovic-Mantl über die Berufung des Bw., vom 22. Dezember 2003 gegen die gem. § 293b BAO berichtigten Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Georg Ullmann, vom 20. November 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nach der am 29. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Berechtigung des Finanzamtes, Berichtigungen gem. § 293b BAO der o.a. Einkommensteuerbescheide wegen deren auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen beruhender Rechtswidrigkeit vorzunehmen.

Beim Bw. fand für die Jahre 1999 bis 2002 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht (vgl. Tz. 22) ausführlich dargestellt wurden:

- Neben den pauschalen Betriebsausgaben seien in den Jahren 1999 bis 2001 die Unterhaltszahlungen des Bw. als Betriebsausgaben abgezogen worden, weil diese Beträge kein frei verfügbares Einkommen seien.

- Im gegenständlichen Fall sei bereits bei der Erlassung der Erstbescheide für die Jahre 1999 und 2000 der Unterhaltsabsetzbetrag berücksichtigt worden, für das Jahr 2001 werde im Rahmen der Berichtigung der Unterhaltsabsetzbetrag angesetzt, weitere Ansätze sehe das Gesetz nicht vor (alle Beträge in Schilling):

UAB	1999	2000	2001
lt. Bescheid v. 5.9.2000	7.886 (= da sehr geringes Einkommen, konnten sich nur max. 7.886 S von 10.500 S auswirken)		
lt. Bescheid v. 29.8.2001		10.500	
lt. § 293b BAO Bescheid v. 20.11.2003	10.500 (= [350 + 525] x 12 Monate)	10.500	10.500

- Die vom Bw. abgesetzten Unterhaltszahlungen seien daher gewinnerhöhend zu berücksichtigen gewesen.

Das Finanzamt folgte in den gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. er hob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die Berufung richte sich gegen die Berichtigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinsichtlich der ursprünglich beantragten und bewilligten Anerkennung der Unterhaltszahlungen als Betriebsausgaben.
- Der Bw. habe in seinen Erklärungen zur Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 deutlich erkennbar innerhalb der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, einer Aufstellung der Unterhaltszahlungen und einem Beiblatt Anträge auf Anerkennung der klar deklarierten Unterhaltszahlungen als Betriebsausgaben gestellt.

Diesen Anträgen sei auch stattgegeben worden.

	1999	2000	2001
Einnahmen (netto)	273.650,00	580.462,50	560.100,00
Ausgaben:			
Subhonorarnoten (netto)		-7.000,00	
div. Betriebsausgaben	-41.623,84		
12 % pauschale Betriebsausgaben		-69.655,50	-67.212,00
Sozialversicherung	-44.388,56	-63.119,18	-91.256,78
Unterhaltszahlungen	-76.000,00	-84.000,00	-84.000,00

= Einkünfte aus Gewerbebetrieb	111.637,60	356.687,82	317.631,22
It. Bescheid v. 5.9.2000	111.638		
It. Bescheid v. 29.8.2001		356.688	
It. Bescheid v. 25.9.2002			317.631
It. § 293b Bescheid v. 20.11.2003	187.638	479.176	426.194

- Nach Ansicht des Bw. lägen somit keine Gründe vor, die eine Berichtigung der ursprünglichen, rechtskräftigen Bescheide rechtfertigen würden.
- Der Bw. beantrage daher die Anerkennung der Unterhaltsabsetzbeträge für seine beiden minderjährigen Kinder G als Betriebsausgabe.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2005 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

- In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 seien im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Unterhaltszahlungen i.H.v. 76.000 S, 84.000 S und 84.000 S als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.
- Da diese zunächst erklärungsgemäß vom Finanzamt übernommen worden seien, habe im Zuge einer Betriebspflege eine Berichtigung gem. § 293b BAO vorgenommen werden müssen, da die Rechtswidrigkeit der Erstbescheide auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhte, insbesondere da die strittigen Unterhaltszahlungen nicht durch den Betrieb veranlasst worden seien.

Der Bw. stellte gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte sein Berufungsbegehr im Wesentlichen folgendermaßen:

- Der Abzug der Unterhaltszahlungen von den Betriebsausgaben hätte bei ordnungsgemäßer Prüfung durch die Abgabenbehörde nicht übersehen werden dürfen.
- Das Stellen eines Antrages könne nicht als Unrichtigkeit bewertet werden und belege auch, dass keine unrichtige Rechtsauffassung auf Seiten des Bw. vorliege.
- Der Bw. beantrage daher die erklärungsgemäße Veranlagung.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 29. November 2005 wurde der Bw. nochmals ersucht darzulegen, weshalb die erklärten Unterhaltsabsetzbeträge Betriebsausgaben darstellen sollten.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Dezember 2005 hält der Bw. wie folgt fest:

- Der Bw. habe die Anträge auf Abzug der Unterhaltszahlungen von der Bemessungsgrundlage im Hinblick auf die Erkenntnisse des VfGH vom 17.10.1997, G168/96 und G285/96, gestellt.
- Der Bw. habe die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung richtig erklärt und jeweils offensichtlich Anträge gestellt, zusätzlich zu den Betriebsausgaben auch die Unterhaltszahlungen von der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Das Stellen eines Antrages könnte weder als Unrichtigkeit noch als unzutreffende Rechtsauffassung ausgelegt werden.

- Gem. § 115 BAO könnte der Bw. davon ausgehen, dass die Abgabenbehörde seine Anträge positiv entschieden habe.
- Im gegenständlichen Fall liege keine Anwendbarkeit einer Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Der Bw. habe einen Antrag betreffend Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen gestellt, über den das Finanzamt auch positiv entschieden habe.
Dies sei insbesondere im Jahr 2001 ersichtlich, wo die erklärten Unterhaltszahlungen ohne Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages in Abzug gebracht worden seien.
- Der Bw. gehe daher von keinen Unrichtigkeiten in Erklärungen aus.
- Der Bw. verweise in diesem Zusammenhang nochmals auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17.10.1997, G 168/96.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass der vorliegende Fall ein klassisches Beispiel für die Anwendung der Bestimmung des § 293b BAO darstelle, da doch der Bw. selbst erklärt habe, dass sich diese offensichtliche Unrichtigkeit in der Erklärung befände.

Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Der Bw. legte seinen Steuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen bei, welchen die von ihm vorgenommene Ermittlung seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb entnommen werden kann.
- b) Den in den einzelnen Jahren erzielten Gewinn minderte er, in dem er Unterhaltszahlungen als Betriebsausgaben in folgender Höhe in Abzug brachte (alle Beträge in Schilling):

Jahr:	Betrag:
1999	76.000
2000	84.000
2001	84.000

- c) Den Einkommensteuererklärungen legte der Bw. ein weiteres Beiblatt mit dem Antrag, die Unterhaltspflichten für seine beiden mj. Kinder in voller Höhe aus der

Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer auszuscheiden, bei, was er damit begründete, dass diese Beiträge kein frei verfügbares Einkommen darstellten.

d) Die Unterhaltszahlungen des Bw. wurden vom Finanzamt im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 durch die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages i.H.v. 10.500 S jährlich steuerlich berücksichtigt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen:

zu a-c) Dies ist den Steuererklärungen (inkl. Beilagen) für die Jahre 1999 bis 2001 zu entnehmen.

zu d) Dies ist den Einkommensteuerbescheiden vom 20. November 2003 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 293b BAO normiert:

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

Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gibt somit dann einen Berichtigungsgrund nach § 293b BAO ab, wenn diese

- auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruht,
- aus Abgabenerklärungen übernommen wurde und
- die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen

(vgl. Stoll BAO Kommentar, Band 3, Punkt 2 zu § 293b).

Ziel dieser gesetzlichen Bestimmung ist die Herbeiführung eines der Gleichheit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23. September 2005, 2002/15/0198, ausführt, ist somit für die Anwendbarkeit des § 293b BAO entscheidend, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies ist dann zu bejahen, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. VwGH vom 19.1.2005, 2001/13/0235, 22.12.2004, 2004/15/0126, 25.4.2002, 99/15/0255, 23.9.2005, 2002/15/0198 sowie Stoll, BAO, Seite 2832f).

Ob eine unzutreffende Rechtsauffassung und somit eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (vgl. VwGH vom 16.5.2002, 98/13/0180, 22.12.2004, 2004/15/0126).

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 normiert u.a., dass freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind somit Zuwendungen, auch wenn sie auf einer den Zuwendenden verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abzugsfähig, wenn sie

- freiwillig oder
- an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen

gewährt werden. Beide Gruppen von Zuwendungen stellen Einkommensverwendung dar, fallen damit in die private Lebensphäre des Bw. und können weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch als Sonderausgaben vom Einkommen abgezogen werden (§ 20 Abs. 3 EStG 1988). Dies selbst dann nicht, wenn die Zuwendungen, zu welcher der beiden Gruppen sie immer gehören mögen, auf einer den Zuwendungen belastenden Vereinbarungen beruhen (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG 1988 Band IIIB Kommentar, Tz. 8.1 zu § 20).

Die Auffassung, dass Unterhaltszahlungen als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden können, wurde zu keiner Zeit von Lehre und Rechtsprechung vertreten. Es handelt sich dementsprechend um eine unvertretbare Rechtsauffassung.

Da aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen hervorgeht, dass der Bw. seine Unterhaltszahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, ist die Geltendmachung der Unterhaltszahlungen als Betriebsausgaben als offensichtlich unrichtig zu beurteilen.

Der weitere Einwand des Bw., die Abgabenbehörde habe damit keine Entscheidung über seinen Antrag auf Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen getroffen, ist insofern unzutreffend als das Finanzamt mit der Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages i.H.v. 10.500 S (= [350 + 525] x 12 Monate gem. § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988) jährlich über die Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen abgesprochen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. April 2006