



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 21. Februar 2008 betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ am 21. Februar 2008 Bescheide gemäß § 293b BAO, mit welchen (ausschließlich) die bei der Einkommensberechnung in Abzug gebrachten Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) – und zwar *Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherungen* – zu Lasten des Berufungswerbers (Bw.) wie folgt abgeändert wurden:

Jahr	bisher	neu
2004	5.166,94 €	4.969,08 €
2005	3.946,34 €	1.656,36 €

Die Begründung zur Berichtigung gemäß § 293b BAO lautet wie folgt:

"Die Berichtigung gemäß § 293b BAO erfolgte, weil eine Unrichtigkeit offensichtlich ist, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen waren dem Finanzamt bei der Erlassung des Erstbescheides am 27. Juni 2005 folgende Tatsachen bekannt:

Die strittige (Sonderausgaben)Zahlung wurde von Ihnen für die Weiterversicherung Ihrer Tochter bei der Pensionsversicherungsanstalt am 14. Dezember 2004 für den Dezember 2004

geleistet. Das Geburtsdatum der Tochter, für die diese Zahlung geleistet wurde, ist der xx. Monat 1977 – und schien sowohl auf der Auftragsbestätigung der Bank als auch auf der Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt auf.

Dem Finanzamt war demgemäß bei der Erlassung des Erstbescheides bekannt, dass die strittige (Sonderausgaben)Zahlung für die 27 Jahre und 11 Monate alte (studierende) Tochter geleistet worden ist.

In rechtlicher Hinsicht resultierte auf Basis dieses bei der Veranlagung im Juni 2005 bekannt gewesenen Sachverhaltes folgende Beurteilung:

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 (in der ab 1993 geltenden Fassung BGBl. 312/1992) kann der Steuerpflichtige (u.a.) Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 – um welche Ausgaben es sich gegenständlich handelt – auch dann absetzen, wenn er sie für ... seine Kinder (§ 106) leistet.

Nach § 106 EStG 1988 gelten als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a zusteht.

Nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a leg.cit. (in der ab 2002 geltenden Fassung BGBl. I 59/2001) steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 € für jedes Kind zu.

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) besteht ein Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen der durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist.

Nach der im gegenständlichen Fall nicht in Betracht zu ziehenden Bestimmung der lit. g der zitierten Bestimmung besteht bis längstens zur Vollendung des 27. Lebensjahres ein Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die in dem Monat, in dem sie das 26. Lebensjahr vollenden, den Präsenz- oder Ausbildungsdienst oder Zivildienst leisten oder davor geleistet haben, sofern sie nach Ableistung des Präsenz- oder Ausbildungsdienstes oder Zivildienstes für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist.

Die von Ihnen eingereichte Steuererklärung enthält dementsprechend in der Rubrik: "Kinder, für die ich oder mein (Ehe)Partner 2004 für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe/hat. Anzahl der Kinder" zutreffend *keine Eintragung*.

Im Sinne der zitierten Bestimmungen war es *ausgeschlossen*,

- dass Ihnen (oder Ihrer Ehegattin) für Ihre Tochter, die im Jänner 2004 das 27. Lebensjahr vollendet hatte, mehr als sechs Monate im Kalenderjahr 2004 *ein Kinderabsetzbetrag* nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 *zustand und*
- dass Sie die für Ihre Tochter geleisteten Ausgaben absetzen konnten.

Diesen Ausführungen folgend sind keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Vielmehr hätte den in Rede stehenden Ausgaben bereits auf Basis des bei der Veranlagung im Juni 2005 bekannt gewesenen Sachverhaltes die Anerkennung als Sonderausgaben versagt werden müssen."

Mit dem Rechtsmittel der Berufungen wurde die Aufhebung der (Berichtigungs)Bescheide vom 21. Februar 2008 (abgesehen von den unterschiedlichen Vorbemerkungen betreffend die Jahre 2004 und 2005) gleichlautend mit nachstehender Begründung beantragt

"§ 293 BAO – und dies gilt grundsätzlich auch für § 293 b – spricht von Schreib- und Rechenfehlern oder ähnlichen Versehen. § 293 b spricht überdies von der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen. Dies bedeutet, dass auch bei § 293 b ein Versehen vorliegen muss. Von einem Versehen im Sinne des § 293 kann aber in meinem Fall nicht gesprochen werden, wenn die Tatsache, dass meine Tochter das 27. Lebensjahr bereits überschritten hatte, mehrfach schriftlich festgehalten (siehe Berufung vom 4.10.2007) und überdies im Wissen darüber 2 Bescheide erlassen wurden. Auch gibt es keine Unrichtigkeiten in meiner Abgabenerklärung.

Mit der Entscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz wurde der Bescheid für das Jahr 2004 [bzw. 2005] vom 18.9.2007 aufgehoben und das Verfahren in den Stand vor Erlassung des bekämpften Bescheides zurückversetzt (Rechtslage 27. Juni 2005 [bzw. 21. März 2006]). Ein neuerlicher Bescheid mit Datum 8.2.2008 war weder notwendig noch zulässig. Zum Zeitpunkt 18.9.2007 wäre eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO wegen Ablauf der Jahresfrist nicht mehr möglich gewesen (§ 302 (2) a). Umso weniger kann es zulässig sein, mit Datum 21.2.2008 eine Berichtigung in der selben Sache gemäß § 293 b durchzuführen, wenn auch formal betreffend den Bescheid vom 8.2.2008.

Gemäß § 300 (2) BAO darf in jedem Abgabenverfahren eine Bescheidaufhebung nur einmal erfolgen. Dieser Grundsatz und auch die Unanfechtbarkeit und Unwiderrufbarkeit als wesentliche Wirkung des Bescheides und der damit verbundenen Rechtssicherheit wurde mit dem Bescheid vom 21.2.2008 gröblichst verletzt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 enthält auf Seite 1 u.a. die Rubrik:

"Kinder, für die ich oder mein (Ehe)Partner 2004 für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe/hat. Anzahl der Kinder"; die vom Bw. eingereichte Erklärung enthält – bei ansonsten vollständigen Angaben wie bspw. betreffend den Familienstand und den (Ehe)Partner – diesbezüglich *keine Eintragung.*

Unter den Sonderausgaben machte der Bw. (neben weiteren unstrittigen Ausgaben) folgende Position geltend:

Freiwillige Weiterversicherungen und Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung, Renten oder dauernde Lasten	450	5.166,94 €
---	-----	------------

Mit Schreiben vom 10. Juni 2005 richtete das Finanzamt das Ersuchen um Ergänzung betreffend folgenden Ergänzungspunkt an den Bw.:

"Bitte, die Zahlungsbestätigung von der freiwilligen Weiterversicherung (Kopie)"

Das (über Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates an diesen nachgereichte) Schreiben des Bw. vom 17. Juni 2005 (beim Finanzamt eingelangt am 23. Juni 2005) hat nachstehenden Inhalt:

"Betrifft: Ergänzende Unterlagen

Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 10. Juni 05 übermittele ich die Bestätigungen für die freiwilligen Weiterversicherungen, die ich für meine Gattin Christine E... und meine Tochter Martina E..., Studentin, bezahlt habe."

Die hinsichtlich der strittigen Zahlung für die Tochter beigelegten Unterlagen waren Folgende:

Auftragsbestätigung der Bank A. über eine Einzahlung eines Betrages an den Empfänger Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 197,86 am 14. Dezember 2004:

"Verwendungszweck xxxx xxxx77

Weiterversicherung 1

Dezember 2004"

Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 8. März 2005:

(Name und Anschrift der Tochter des Bw.)	Abteilung / Versicherungsnummer HVBA – xxxx xxxx77
--	---

Sehr geehrte ...

Die Pensionsversicherungsanstalt bestätigt Ihnen, dass im Kalenderjahr 2004 folgende Beiträge / Beträge eingezahlt wurden:

Art der Versicherung	Eingezahlter Betrag:
Weiterversicherung	EUR 197,86

Höherversicherung	... "
-------------------	-------

Betreffend das Jahr 2005, für welches vom Bw. wiederum Sonderausgaben (unter der Kennzahl 450: Freiwillige Weiterversicherungen und Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung, Renten oder dauernde Lasten) in Höhe von € 3.946,34 geltend gemacht wurden, ist auf Basis des Gesagten weiters darauf hinzuweisen, dass die Tochter des Bw. im Jänner 2005 (bereits) das 28. Lebensjahr vollendet hatte.

Mit Schreiben vom 14.3.2006 – somit vor Erlassung des Bescheides vom 21.3.2006 – teilte der Bw. dem Finanzamt mit, "dass ich weiterhin Weiterversicherung für meine Tochter bezahle. Auch in diesem Schreiben ist die Versicherungsnummer und somit das Geburtsdatum meiner Tochter enthalten" (Seite 2 der Berufung vom 4. Oktober 2007).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen waren dem Finanzamt bei der Erlassung des Erstbescheides am 27. Juni 2005 die oben in der Begründung zur Berichtigung gemäß § 293b BAO wiedergegebenen Tatsachen bekannt.

Auf die ebenfalls in der Begründung zur Berichtigung gemäß § 293b BAO enthaltenen Rechtsausführungen wird (zur Vermeidung von Wiederholungen) verwiesen.

Das Berufungsbegehren ist auf Aufhebung der vom Finanzamt erlassenen Bescheide vom 21. Februar 2008 - Berichtigung gemäß § 293b BAO - gerichtet.

Die §§ 293 bis 302 BAO (*und damit auch die Bestimmung des § 293b BAO*) sind überschrieben mit:

Sonstige Maßnahmen

1. Abänderung, Zurücknahme und Aufhebung

Die Bestimmung des § 293b BAO lautet:

Die Abgabenbehörde kann ... von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die Bestimmung des § 302 BAO lautet:

Abs. 1: Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Abs. 2: Darüber hinaus sind zulässig:

- a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebbracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;
- b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebbracht ist;

-
- c) Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist;
 - d) Aufhebungen nach § 300 bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Rechtskraft des angefochtenen Bescheides.

Ritz führt im BAO-Kommentar³ unter Tz. 1f zu § 302 und zu § 293b aus:

Nach § 302 Abs. 1 sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden grundsätzlich bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Ausnahmen von diesem Grundsatz bzw. den § 302 Abs. 1 ergänzende Bestimmungen bestehen für Aufhebungen gemäß den §§ 299 und 300 sowie für Berichtigungen gemäß § 293. Weitere Ausnahmen ergeben sich beispielsweise aus § 209a.

§ 293b soll somit einerseits eine Handhabe gegen Abgabepflichtige bieten, die darauf hoffen, dass offensichtliche Unrichtigkeiten in ihren Abgabenerklärungen bei der Veranlagung übersehen werden und später mangels verfahrensrechtlicher Handhaben nicht mehr berichtet werden können. Andererseits erweitert § 293b die Rechtsschutzmöglichkeiten der Partei, die damit auch noch nach formeller Rechtskraft und nach Ablauf der für Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 idR maßgeblichen Jahresfrist des § 302 Abs. 1 eine Möglichkeit hat, ihr unterlaufene (von der Behörde übernommene) offensichtliche Unrichtigkeiten berichtigen zu lassen.

Bezüglich des Antrages auf Berichtigung führt Ritz unter Tz. 13 zu § 293b aus, dass das Antragsrecht nicht befristet ist. Allerdings sind Maßnahmen gemäß § 293b nach § 302 Abs. 1 nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Da hinsichtlich der Berichtigung von Bescheiden gemäß § 293b BAO diesbezüglich keine abweichende Regelung existiert, sind solche Berichtigungen bis zum Ablauf der gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre betragenden Verjährungsfrist zulässig (UFS vom 9.3.2005, RV/0492-L/04).

Offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann gemäß § 293b beseitigbar, wenn sie aus Abgabenerklärungen einschließlich der hiezu vorliegenden Beilagen übernommen sind.

Eine solche Übernahme liegt vor, wenn die Abgabenbehörde den widersprüchlichen, nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Sachverhalt dem Bescheid zugrunde legt, weil sie die Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt. Ist der Sachverhalt durchaus denkbar, führt er aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, so ist § 293b anwendbar, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung (d.h. die an den Sachverhalt

geknüpfte Rechtsfolge) nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung).

Im Lichte der gesetzlichen Bestimmungen und Rechtsausführungen erweisen sich die Rechtsmeinungen des Bw. (welche sich auch nicht auf Literaturmeinungen stützen) als unrichtig.

Bei der Bestimmung des § 293b BAO handelt es sich in Bezug auf die Bestimmung des § 293 BAO um eine eigenständige Bestimmung, weshalb der Argumentation: "§ 293 BAO – und dies gilt grundsätzlich auch für § 293 b – spricht von Schreib- und Rechenfehlern oder ähnlichen Versehen." nicht gefolgt werden kann. Ebenso unzutreffend ist die Rechtsmeinung: "§ 293 b spricht überdies von der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen. Dies bedeutet, dass auch bei § 293 b ein Versehen vorliegen muss." Diese Meinung steht im Widerspruch zum eindeutigen Gesetzeswortlaut.

Das als bloße Schutzbehauptung in den Raum gestellte Berufungsvorbringen, es gäbe keine Unrichtigkeiten in seinen Abgabenerklärungen, steht im Widerspruch zum oben wiedergegebenen Erklärungsinhalt. Die Unrichtigkeit bestand jeweils in der Eintragung des Betrages unter der Kennzahl 450 und der dadurch geltend gemachten Sonderausgabenposition (Seite 2 der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung).

Der vom Bw. für seinen Standpunkt angeführte Umstand, dass "2 Bescheide erlassen wurden" (für das Jahr 2004 und für das Jahr 2005), vermag den Berufungen nicht zum Durchbruch zu verhelfen. § 293b BAO ist auch anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit (anlässlich von Bescheiderlassungen betreffend ein Jahr) *mehrfach übersehen* wurde (Ritz, aaO, Tz. 7 zu § 293b). Umso mehr ist § 293b BAO anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit anlässlich der Veranlagungen zweier Jahre übersehen wurde.

Ins Treffen geführt wird, gemäß § 300 Abs. 2 BAO dürfe in jedem Abgabenverfahren eine Bescheidaufhebung nur einmal erfolgen; hierzu ist auszuführen:

§ 300 Abs. 2 BAO bestimmt: Eine Aufhebung (Abs. 1) darf in jedem Abgabenverfahren nur einmal erfolgen.

Nach Abs. 1 dieser Gesetzesstelle kann (von hier nicht in Betracht kommenden Fällen abgesehen) die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen von ihr selbst erlassenen, beim Verwaltungsgerichtshof oder Verfassungsgerichtshof mit Beschwerde angefochtenen Bescheid unter den Voraussetzungen der lit. a bis b aufheben.

Ritz führt aaO unter Tz. 2 zu § 300 aus: Beim VwGH oder VfGH angefochtene Bescheide können nunmehr allerdings durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst zwecks Klaglosstellung aufgehoben werden. Dies gilt auch dann, wenn der Bescheid beim VwGH gemäß § 292 ("Amtsbeschwerde" der Abgabenbehörde erster Instanz) angefochten ist.

Wenn im vorangegangenen Absatz der Berufung davon die Rede ist, dass "der Bescheid ... vom 18.9.2007 aufgehoben (wurde)", so kann es sich dabei nur um die Aufhebung der Bescheide vom 18. September 2007 durch die Abgabenbehörde erster Instanz mittels Bescheid vom 21. Februar 2008 handeln.

Im vorliegenden Fall ist nach der Aktenlage keine Beschwerde und auch keine Aufhebung erfolgt, dementsprechend sind die Voraussetzungen der Anwendbarkeit der zitierten Bestimmung nicht erfüllt.

Berichtigungen gemäß § 293b BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei ebenso wie nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte für die Ermessensübung bei den §§ 293, 299 und 303 Abs. 4 BAO primär dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist. Da die steuerlichen Folgen der vorliegenden Unrichtigkeit, die zu Unrecht geltend gemachten Kosten für die Weiterversicherung der Tochter, deren Berichtigung zu Abgabennachforderungen in Höhe von rd. € 1.250,00 führte, nicht bloß geringfügig sind, wurde zutreffend nicht von der Berichtigung der beiden Bescheide abgesehen. Die Zweckmäßigkeit der Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist. Billigkeitsgründe, die einer Berichtigung entgegenstehen, wurden nicht vorgebracht. Im Übrigen wird die Ermessensübung in der Berufung nicht bekämpft.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Juli 2008