

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 14. Dezember 2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2011 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9. April 2008 gemäß § 293 BAO.

In der innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist gegen den Berichtigungsbescheid eingebrochenen Berufung, mit der die Aufhebung dieses Bescheides beantragt wurde, wurde vorgebracht:

"... Im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9.4.2008 wird die Einkommensteuer für das Jahr 2007 -1.294,50 Euro vorgeschrieben. Nunmehr wird die Einkommensteuer mit -294,50 vorgeschrieben. Somit kommt es zu einer Abgabennachforderung in Höhe von 1.000,-- Euro.

Als Begründung im Bescheid vom 14. Dezember 2011 wurde angeführt, dass dem Einkommensteuerbescheid 2007 ein falscher Lohnzettel zugrunde liegt, der nach Ergehen des Bescheides berichtigt wurde. Deswegen war der Bescheid gleichfalls zu berichtigen. Gem. § 293 BAO kann die Behörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automatisationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Laut Begründung im Bescheid vom 14. Dezember 2011 beruht die Berichtigung aber auf einem Lohnzettel, der nach Ansicht des Finanzamtes offenbar nach Ergehen des Bescheides berichtigt wurde. Eine Berichtigung, die nach Erlassung des ursprünglichen Bescheides durchgeführt wurde, ist aber keine Begründung für eine Bescheidabänderung gem. § 293 BAO.

Bei Schreibfehlern handelt es sich etwa um Rechtschreibfehler, oder auch Verschreiben einer Datumsangabe.

Rechenfehler wären zB Additionsfehler oder Vertippen bei einer Rechenmaschine.

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.

Aus der Begründung des Bescheides ist somit kein Fehler erkennbar, der einer Bescheidberichtigung nach § 293 BAO zugänglich wäre. ..."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab:

"... Dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 09.04.2008 lag ein Lohnzettel zugrunde, der - aufgrund eines Schreibfehlers - eine einbehaltene Lohnsteuer auswies, die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Es wurde daher - aufgrund des Bescheides vom 09.04.2008 - an Sie ein überhöhter Betrag an Lohnsteuer zurückgezahlt.

Die Korrektur des aufgrund eines Schreibfehlers ursprünglich falsch ausgefüllten Lohnzettels hatte die Bescheidberichtigung gem. § 293 BAO zur Folge.

Der Einwand in der Berufung, dass nicht der Einkommensteuerbescheid 2007, sondern lediglich der zugrunde liegende Lohnzettel einen Schreibfehler enthielt, weswegen keine Berichtigung gem. § 293 BAO erfolgen dürfe, ist nicht zielführend, da der Lohnzettel ein essentieller Bestandteil des Bescheides ist."

Im Vorlageantrag wurde das Vorbringen in der Berufung wiederholt und zusätzlich ausgeführt:

"Auch in der Berufungsvorentscheidung ... wird angegeben, dass dem Einkommensteuerbescheid vom 9.4.2008 ein Lohnzettel zugrundelag, der - aufgrund eines Schreibfehlers - eine einbehaltene Lohnsteuer auswies, die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Diese Begründung ist unzureichend. Offensichtlich wird als Begründung herangezogen, dass der Lohnzettel korrigiert werden musste. Es wurde ein Lohnzettel am 10.1.2008 an die Finanzbehörde übermittelt. Über diesen musste von mir eine Korrektur erfolgen, der korrigierte Lohnzettel wurde allerdings schon am 5.2.2008 an die Behörde übermittelt.

Diese Korrekturen wurden somit schon vor Bescheiderstellung getätigt. Es wurden somit also bereits alle Fehler bereits im Vorfeld der Bescheiderlassung durch mich korrigiert und richtig gestellt.

Offenbar geht die Finanz davon aus, dass gem. § 293 BAO Fehler im Lohnzettel korrigiert werden können. Die Begründung in der Berufungsvorentscheidung muss so verstanden werden.

Diese Argumentation geht vollständig ins Leere. Gem. § 293 BAO kann von Amts wegen die Behörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automatisationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende

Unrichtigkeiten berichtigen. Der Gesetzeswortlaut spricht ausdrücklich von der Möglichkeit einen Bescheid auf diese Art und Weise berichtigen zu können. Der Lohnzettel ist allerdings kein Bescheid. Auch das Argument, dass er essentieller Bestandteil des Bescheides sei, ist nicht richtig. Er mag die Grundlage für den Bescheid sein. Er ist allerdings sicher nicht Bestandteil des Bescheides selber. Ein Lohnzettel kann somit nicht gem. § 293 BAO korrigiert werden. Inwiefern der Bescheid selber unrichtig ist, kann weder der Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2012 noch dem Berichtigungsbescheid vom 14. Dezember 2011 entnommen werden."

Strittig ist, ob die Berichtigung gemäß § 293 BAO zurecht erfolgt ist (Standpunkt des Finanzamtes) oder nicht (Standpunkt der Beschwerdeführerin, in der Folge: Bf.).

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

§ 293 BAO bestimmt:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 20.05.2010, 2008/15/0280: "Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei 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.

Die Einrichtung des § 293 BAO dient nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens. Dabei trägt die Bestimmung unter anderem 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 Unrichtigkeit zu bezeichnen sind, sind auch dann Unrichtigkeiten im Sinne des § 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. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2002/14/0015). Ein solcher Fehler kann auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 293, Tz 7).

Die belangte Behörde hat in freier Beweiswürdigung der Aktenlage, insbesonders der Eingabemodalitäten und der Begründung der Bescheide des Finanzamtes die Feststellung getroffen, dass der Bescheidwille des Finanzamtes auf die Erfassung der gesamten Bezüge, also nicht nur der laufenden gerichtet gewesen ist. Weiters ist sie sachverhaltsmäßig davon ausgegangen, dass eine Berücksichtigung der auf die Sonderzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge bei den laufenden Bezügen nicht beabsichtigt war. Die belangte Behörde hat sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers eingehend auseinander gesetzt. Die Wiederholung des Vorbringens im Verwaltungsverfahren in der Beschwerde vermag keine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung aufzuzeigen. Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch die Rechtsauffassung der belangten Behörde, dass Eingabefehler im Sinne des § 293 BAO berichtigungsfähig sind."

Der unabhängige Finanzsenat erwog in seiner Entscheidung vom 03.07.2012, RV/0534-S/11:

"Zu den genannten Schreib- und Rechenfehlern zählen unter anderem Abschreib- und Rechtschreibfehler, das Verschreiben beim Namen oder bei der Datumsangabe, Additionsfehler, Fehler bei der Ablesung eines Steuerbetrages aus einer Tabelle oder das Vertippen an der Rechenmaschine. Solche Fehler müssen nicht offenbar - wohl aber erkennbar - sein (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, mit weiteren Nachweisen sowie Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 293, Tz 2 ff). Sie müssen deshalb offen zutage liegen, deutlich erkennbar und von der Art sein, dass geradezu auf der Hand liegt, es müsse etwas anderes gemeint und gewollt sein als das, was rechnerisch in Zahlen umgesetzt zum Ausdruck gebracht wurde (Stoll, BAO, 2816). Nicht reichen kann dabei aber, dass nur erkennbar ist, dass etwas anderes gemeint war. Es muss klar nachvollziehbar sein, wie und in welcher Höhe die Behörde den Bescheid anders gestalten wollte."

In seiner Entscheidung vom 01.03.2005, RV/0199-G/02, erwog der unabhängige Finanzsenat in einem Fall, in welchem die Gegenleistung im automationsunterstützt durchgeführten Bescheiderstellungsverfahren um eine Kommastelle zu gering angesetzt wurde, dass es sich bei dem Abgabenbescheid zu Grunde gelegten Betrag um einen Abschreibe- oder Tippfehler bei der Eingabe handelt.

In seiner Entscheidung vom 03.11.2011, RV/1477-L/10, erwog der unabhängige Finanzsenat: Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sollte mit § 293 BAO die Möglichkeit geschaffen werden, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen.

Berichtigbare Fehler in diesem Sinn sind zB Abschreibfehler, Divisionsfehler, Vertippen, falsche Eintragung in einem Eingabebogen und Ähnliches.

Im vorliegenden Fall wird in der Begründung der Berufungsvorentscheidung festgehalten, dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 09.04.2008 sei ein Lohnzettel zugrunde gelegen, der auf Grund eines Schreibfehlers eine einbehaltene Lohnsteuer auswies, die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche.

Laut dem Vorbringen der Bf. im Verwaltungsverfahren "wurde am 10. (17.) 1.2008 ein Lohnzettel und Beitragsgrundlagennachweis (L16) für den Zeitraum 2007 von der Firma (Arbeitgeber der Bf.) übermittelt. Am 5.2.2008 erfolgte eine Korrektur und Richtigstellung. Im ersten L16-Formular wurde eine anrechenbare Lohnsteuer von 12.111,18 Euro gemeldet. Im zweiten Formular wurde dies korrigiert und es wurde eine anrechenbare Lohnsteuer von 11.233,45 Euro gemeldet.

Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wurde am 9. April 2008 erlassen. Offensichtlich wurden durch einen Fehler der Finanzbehörde die Grundlagen des ursprünglichen L16-Formulars herangezogen, obwohl der Fehler rechtzeitig von der bezugsauszahlenden Stelle korrigiert wurde. Bereits zum Zeitpunkt der Erstellung des ersten Bescheides war die korrekte Lohnsteuerbemessungsgrundlage von Seiten (des Arbeitgebers der Bf.) an das Finanzamt übermittelt und war die korrekte Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer somit bekannt."

*Im Zeitpunkt der Erlassung* des Einkommensteuerbescheides 2007 am 09. April 2008 waren im Abgabeninformationssystem folgende Lohnzettel desselben Arbeitgebers der Bf. erfasst:

Datum	Kennzahl 220	Kennzahl 245	Kennzahl 260
17.01.2008, 11:12	54.545,60 €	36.983,72 €	12.111,18 €
08.02.2008, 10:45	54.545,60 €	36.983,72 €	12.233,45 € *

\* Der den (1.) Lohnzettel vom 17.01.2008 berichtigende (2.) Lohnzettel wurde im Abgabeninformationssystem hinsichtlich des Betrages "einbehaltene Lohnsteuer", Kennzahl 260, falsch erfasst; anstelle 11.233,45 € wurden 12.233,45 € eingegeben.

*Nach Erlassung* des Einkommensteuerbescheides 2007 am 09. April 2008 wurden im Abgabeninformationssystem folgende *weitere* Lohnzettel desselben Arbeitgebers der Bf. erfasst bzw. wieder storniert:

Datum	Kennzahl 220	Kennzahl 245	Kennzahl 260
16.11.2010, 09:59	54.545,60 €	36.983,72 €	11.233,45 €
16.11.2010, 10:45 **	54.545,60 €	36.983,72 €	11.233,45 €
16.11.2010, 10:45 **	54.545,60 €	36.983,72 €	12.233,45 €

\*\* AIS-DB2-Vermerk: Storniert von: Ho... am: 16.11.2010

Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9. April 2008 weist auf Blatt 2 folgende Position aus:

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-12.233,45 €
-------------------------------	--------------

Auf Basis dieser Ausführungen erweisen sich die Angaben der Bf. *mit Ausnahme eines (wesentlichen) Punktes* als zutreffend: Die Hunderter, Zehner, Einer- und die Komma Ziffern - "233,45" - beweisen, dass das Finanzamt betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9. April 2008 nicht die Grundlagen des ursprünglichen L16-Formulars herangezogen hatte, sondern den betreffend eine (1) der 7 Ziffern falschen Betrag der korrigierten Meldung mit der anrechenbaren Lohnsteuer von 11.233,45 €. Wegen eines Eingabe/Schreibfehlers wurden vom Finanzamt anstelle des Betrages an anrechenbarer Lohnsteuer in Höhe von 11.233,45 € 12.233,45 € eingegeben.

Dieser Sachverhalt ist wie folgt zu beurteilen:

Vom Finanzamt wurde bei der Bescheiderlassung am 9. April 2008 nicht ein bereits berichtigt gewesener Lohnzettel berücksichtigt, die gegenteilige Meinung der Bf. trifft nicht zu. Vielmehr unterlief dem Finanzamt im Zuge der Erfassung des berichtigten Lohnzettels an einer Stelle der aus sieben Ziffern bestehenden anrechenbaren Lohnsteuer beim Eingeben ins Abgabeninformationssystem ein Eingabe/Schreibfehler.

Dadurch ist ein Fehler unterlaufen, hinsichtlich dessen § 293 BAO gerade die Möglichkeit schafft, derartige Fehler zu berichtigen, die wie im Gegenstandsfall in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen (Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer in der gemeldeten - tatsächlichen - Höhe) und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen.

In Ansehung des oben Gesagten wurde daher mit dem angefochtenen Bescheid ein iSd § 293 BAO berichtigbarer Fehler behoben, weshalb der Erlassung dieses Berichtigungsbescheides durch das Finanzamt nicht entgegenzutreten und diese als zulässig zu beurteilen ist.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Laut herrschender Rechtsauffassung hat sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Für Berichtigungen gemäß § 293 BAO gilt somit der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, Tz 8, mwN). In Bescheiden unterlaufene Fehler sind daher grundsätzlich mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu beseitigen, und zwar unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 293, Tz 10, mwN).

Bemerkt sei auch Folgendes: Auf Grund des Umstandes, dass im Bescheid ausschließlich die Einkünfte dieses einen Arbeitgebers erfasst waren, im Übrigen nur Sonderausgaben in Höhe von € 58,13 sowie der Verkehrs- und der Arbeitnehmerabsetzbetrag berücksichtigt

wurden, war die Unrichtigkeit der Abgabengutschrift in Höhe von € 1.294,50 augenfällig und hatte der Bf. bei Aufwendung einer auch nur geringen Aufmerksamkeit auffallen müssen.

Für die Ermessensübung zu Gunsten einer Bescheidberichtigung spricht im vorliegenden Fall überdies, dass die Auswirkungen des o.a. Eingabefehlers nicht bloß geringfügig sind (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 293, Tz 10, mwN).

Im Ergebnis tritt daher bei der hier gebotenen Ermessensübung das Interesse der Bf. an der Rechtsbeständigkeit, gegenüber dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) in den Hintergrund. Im Übrigen hat der Gesetzgeber zur Milderung etwaiger Härten bei der Abgabenentrichtung im § 212 BAO Zahlungserleichterungsmöglichkeiten vorgesehen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Mit gegenständlichem Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugängig.

Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 16. Juni 2015