



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.D. , V.K., vertreten durch die Fa. Eurocon Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.m.b.H., 4770 Andorf, Raiffeisenweg 3, vom 23. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 27. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 (Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 30.01.2008) in der Fassung des Berichtigungsbescheides gem. § 293b vom 25. August 2009, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Gang des Verfahrens beim Finanzamt

Einkommensteuererklärung 2006

Im Steuerakt des Finanzamtes befindet sich ein mit „Bescheinigung zur Vorlage beim Finanzamt“ titulierte Schriftstück des seinerzeitigen deutschen Arbeitgebers des Berufungswerbers (Bw.), das am 25.04.2007 ausgestellt wurde und laut Eingangsstampiglie des Finanzamtes am 26.04.2007 beim Finanzamt einlangte. Daraus gehen folgende Angaben hervor:

„Hiermit geben wir bekannt, daß unser Mitarbeiter Herr G.D. im Jahr 2006 an 90 Tagen nicht an seinen Wohnsitz in Österreich zurückgekehrt ist. Aufgrund dieser Tatsache war Herr D. in Deutschland beschränkt steuerpflichtig.

Lohnsteuerbescheinigung 2006

<i>Steuerbruttolohn vom 01.01.-31.12.2006</i>	<i>€ 45.473,80</i>
<i>In BRD zu versteuern</i>	<i>€ 25.213,00</i>
<i>In Österreich zu versteuern</i>	<i>€ 20.260,80</i>
<i>Enthaltenes Fahrgeld (pausch.versteuert)</i>	<i>€ 1.827,12</i>
<i>Einbehaltene Lohnsteuer L-St.Klasse 1</i>	<i>€ 9.974,61</i>
<i>Einbehaltener Solidaritätszuschlag</i>	<i>€ 548,55</i>
<i>Arbeitnehmeranteil an der Sozialversicherung Anteil BRD</i>	<i>€ 5.389,53</i>
<i>Anteil Drittstaaten</i>	<i>€ 4.330,80</i>

In der am 21.01.2008 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung (ESt.-Erklärung) für 2006 (Formular „E 1“) war unter der Kennziffer 395 („In den Einkünften sind enthalten: Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht“) dieses Erklärungsformulars ein Betrag iHv. 20.260,80 € eingetragen. Der ESt.-Erklärung war darüber hinaus eine Kopie des bereits oben inhaltlich wiedergegebenen Schreibens des deutschen Arbeitgebers des Bw. vom 25.04.2007 beigelegt. Darüber hinaus war der Steuererklärung 2006 eine „Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung“ (Formular „Bescheinigung EU/EWR“) angeschlossen. Darin ist in der Rubrik „Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen“ ein „Bruttoarbeitslohn“ im Betrag von 20.260,80 € eingetragen; diese Bescheinigung ist mit 22.12.2007 datiert und weist die Unterschrift des Bw. auf; die Rubrik „Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde“ ist nicht ausgefüllt und weist weder Unterschrift noch Dienststempel auf.

(Erst-) Bescheid des Finanzamtes vom 30.01.2008

In der Folge erließ das Finanzamt (am 30.01.2008) einen Einkommensteuerbescheid (ESt.-Bescheid) für 2006, in dem **keine Einkünfte** angesetzt und die Einkommensteuer (ESt.) daher mit 0,00 € festgesetzt wurde. Dieser Bescheid enthält keine Begründung.

Bescheidaufhebung und neuer Sachbescheid vom 1.04.2009

Am 1.04.2009 hob das Finanzamt den ESt.-Bescheid vom 30.01.2008 gem. § 299 BAO auf und begründete die Aufhebung mit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit; in der Begründung erfolgte überdies ein Hinweis auf § 302 Abs. 2 lit. c BAO.

Im neu erlassenen ESt.-Bescheid desselben Datums erfasste das Finanzamt „Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug“ iHv. 20.260,80 €; nach Abzug von Werbungskosten im Betrag von 4.330,80 € (offenbar die auf die in Österreich steuerpflich-

tigen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit entfallenden Sozialversicherungsbeiträge) und des Werbungskosten-Pauschbetrages von 132,00 € wurde in diesem Bescheid ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 15.798,00 € ermittelt. Nach Abzug der Sonderausgaben (Pauschbetrag für Sonderausgaben von 60,00 € und Kirchenbeitrag von 100,00 €) weist dieser Bescheid ein steuerpflichtiges Einkommen von 15.638,00 € aus; unter Berücksichtigung von ausländischen Einkünften iHv. 27.733,99 € für Zwecke der Ermittlung des auf die inländischen Einkünfte anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes (des so genannten Progressionsvorbehaltes) wurde eine Einkommensteuer von 4.836,83 € ermittelt (bei einem Durchschnittssteuersatz von 30,93%).

Zur Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt aus, dass die Grenzgänger- bzw. Progressionseinkünfte entsprechend der Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitgebers vom 26.04.2007 zu berücksichtigen gewesen seien.

Berufungsvorentscheidung und Zurückweisungsbescheid vom 26.05.2009

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 26.05.2009 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO (betreffend die ESt. 2006) mit der Begründung statt, dass die Aufhebung wegen Ablaufes der Jahresfrist nicht mehr zulässig gewesen sei. Gleichzeitig wies das Finanzamt die Berufung gegen den ESt.-Bescheid vom 1.04.2009 mit der Begründung zurück, dass die Berufung auf Grund des Ausscheidens des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand (infolge der Beseitigung des Aufhebungsbescheides vom 1.04.2009 durch die stattgebende BVE) nicht zulässig sei.

Gem. § 293b BAO berichtigter ESt.-Bescheid vom 27.05.2009

In weiterer Folge erging am 27.05.2009 ein gem. § 293b BAO berichtigter ESt.-Bescheid für 2006 zum Bescheid vom 30.01.2008. Inhaltlich ist dieser Bescheid gegenüber dem ESt.-Bescheid vom 1.04.2009 unverändert d.h. es wird darin wiederum eine ESt. von 4.836,83 € festgesetzt. Zur Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt aus, dass der ohne Berücksichtigung der Grenzgänger- bzw. Progressionseinkünfte ergangene Erstveranlagungsbescheid aktenwidrig sei. Dieser Bescheid sei daher insoweit zu berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruhe.

Berufung vom 25.06.2009

Gegen den Berichtigungsbescheid vom 27.05.2009 erhob der Bw. rechtzeitig Berufung und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2006 seien die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Lohneinkünfte aus Deutschland) nicht berücksichtigt, obwohl die diesbezüglichen Unterlagen (Lohnzettel der deutschen Firma) gemeinsam mit der Einkommensteuererklärung

an das Finanzamt übermittelt worden seien.

Eine Berichtigung gemäß § 293b BAO komme nur für Bescheide in Frage, für welche die Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen übernommen wurden, was im konkreten Fall eindeutig auszuschließen sei. Im ESt.-Bescheid vom 01.04.2009 werde nämlich unter der Begründung angeführt, dass die Grenzgänger- bzw. Progressioneinkünfte entsprechend der Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitgebers vom 26.04.2007 veranlagt würden. Dadurch werde bestätigt, dass er die Einkommensteuererklärung 2006 (samt allen zusätzlich erforderlichen Unterlagen) an das Finanzamt übermittelt habe.

Im konkreten Fall habe Österreich das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aus Deutschland. Allerdings sei dieses im ursprünglichen ESt.-Bescheid 2006, trotz Vorliegens aller notwendigen Unterlagen, nicht ausgeübt worden, was nach der Rechtsansicht des Bw. eindeutig durch ein Fehlverhalten der Behörde begründet werden könne. Ein derartiges Fehlverhalten berechtige nicht zu einer Berichtigung gemäß § 293b BAO.

Darüber hinaus zitiert der steuerliche Vertreter des Bw. in der Berufungsschrift Ausführungen aus den BAO-Kommentaren von Ritz und Stoll zur Bestimmung des § 293b BAO und ersuchte um Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid vom 21.08.2009

Mit Bescheid vom 21.08.2009 hob das Finanzamt den ESt.-Bescheid (gem. § 293b BAO berichtigter Bescheid) vom 27.05.2009 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen ESt.-Sachbescheid für 2006. Darin wurde die ESt. mit 4.902,89 € festgesetzt; anders als im Bescheid vom 27.05.2009 erfolgte in diesem Bescheid keine Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales (132,00 €) und des Grenzgängerabsetzbetrages (54,00 €).

Zur Begründung wurde in diesem Bescheid ausgeführt, dass der Bw. unrichtigerweise als Grenzgänger veranlagt worden sei, obwohl er infolge Überschreitens der 45-Tage Regelung die Grenzgängereigenschaft verloren habe. Der Berichtigungsbescheid vom 27.05.2009 sei daher aufzuheben und ein neuer Sachbescheid gem. § 293b BAO zu erlassen gewesen.

Aufhebungsbescheid und (weiterer) Berichtigungsbescheid vom 25.08.2009

Am 25.08.2009 erließ das Finanzamt einen weiteren Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO, mit dem es den „*Bescheid vom 21.08.2009 betreffend Einkommensteuer 2006*“ aufhob. Mit gleichem Datum erging ein (weiterer) Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO hinsichtlich ESt. für 2006 („*Berichtigung zu Bescheid vom 27.05.2009*“).

In diesem Bescheid wird die ESt. wiederum in derselben Höhe, wie im Bescheid vom 21.08.2009 (iHv. 4.902,89 €) festgesetzt. Zur Begründung sind in diesem Bescheid dieselben Ausführungen enthalten, wie in der Begründung des Sachbescheides vom 21.08.2009. Zudem

enthält die Begründung die Formulierung „Gem. § 293b dann die Abgabenbehörde einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob die Berichtigung des ursprünglich ergangenen ESt.-Bescheides für 2006 vom 30.01.2008 (Erstbescheid) durch den Berichtigungsbescheid gem. [§ 293b BAO](#) vom 27.05.2009 (der in der Folge durch einen weiteren Berichtigungsbescheid gem. 293b BAO vom 25.08.2009 geändert wurde) rechtlich zulässig war.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass die vorgenommenen Bescheidberichtigungen gem. § 293 BAO zulässig waren, weil die Unrichtigkeit der berichtigten Bescheide auf die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung zurückzuführen und daher die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vornahme von Bescheidberichtigungen vorgelegen sind. Im Erstbescheid seien nämlich die aus einer in Deutschland ausgeübten nicht selbständigen Tätigkeit stammenden und (teilweise) in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte (deutsche Einkünfte) unrichtigerweise überhaupt nicht (Bescheid vom 30.01.2008) bzw. trotz Verlustes der Grenzgängereigenschaft als Grenzgänger-Einkünfte (im Bescheid vom 27.05.2009) erfasst worden.

Der Bw. argumentiert hingegen, dass er dem Finanzamt die Unterlagen betreffend die deutschen Einkünfte gemeinsam mit der ESt.-Erklärung übermittelt habe. Trotzdem habe das Finanzamt diese Einkünfte – offenbar auf Grund eines Fehlverhaltens – im Erstbescheid steuerlich nicht erfasst. Ein solches Fehlverhalten der Behörde berechtige nicht zu einer Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO.

Maßgeblicher Sachverhalt

Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 2006 aus einem mit einem deutschen Arbeitgeber abgeschlossenen Dienstvertrag Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erzielt hat, die im Ausmaß von 20.260,8 € der Steuerpflicht in Österreich unterliegen (laut der dem Finanzamt übermittelten „Lohnsteuerbescheinigung 2006“ des deutschen Arbeitgebers vom 25.04.2007 bzw. laut der ebenfalls gemeinsam mit der ESt.-Erklärung 2006 dem Finanzamt übermittelten „Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung“ vom 22.12.2007).

Diese Einkünfte hat der Bw. auch in die ESt.-Erklärung für 2006 unter Punkt „10. Ausländische Einkünfte“ in der Kennziffer 395 des Erklärungsformulars eingetragen. In der bereits

erwähnten „Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung“ vom 22.12.2007 ist der Betrag von 20.260,8 € in der Rubrik „Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen“ mit der Bezeichnung „Bruttoarbeitslohn“ eingetragen.

Verfahrensrechtliche Beurteilung

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen den Berichtigungsbescheid vom 27.05.2009 mit der Begründung, dass die Voraussetzungen gem. § 293b BAO nicht vorgelegen seien. Mit diesem Bescheid erfolgte insofern eine Berichtigung des Erstbescheides vom 30.01.2008, als die deutschen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die im Erstbescheid gänzlich unberücksichtigt geblieben waren, steuerlich (erstmalig) erfasst wurden. Nach weiteren – oben unter „Verfahren beim Finanzamt“ dargestellten, jedoch im jetzigen Berufungsverfahren nicht (mehr) relevanten - verfahrensrechtlichen Zwischenschritten erging am 25.08.2009 ein weiterer Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO. In diesem Bescheid wurden die strittigen deutschen Einkünfte – anders als im Bescheid vom 27.05.2009 – nicht mehr als so genannte Grenzgängereinkünfte behandelt; dies deshalb, weil der Bw. nach der von seinem deutschen Arbeitgeber ausgestellten Bescheinigung im Jahr 2006 an mehr als 45 Tagen nicht an seinen österreichischen Wohnsitz zurückgekehrt ist. Daher hat der Bw. 2006, nach der zwischen Deutschland und Österreich abgestimmten Verwaltungsübung, die Eigenschaft als Grenzgänger verloren.

Im zuletzt genannten Berichtigungsbescheid wurde demnach dem Standpunkt des Bw. (Unzulässigkeit der steuerlichen Erfassung der deutschen Einkünfte wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO) nicht Rechnung getragen. Daher gilt die gegen den Berichtigungsbescheid vom 27.05.2009 gerichtete Berufung nach der Bestimmung des [§ 274 BAO](#) auch als gegen den Berichtigungsbescheid vom 25.08.2009 gerichtet.

In der gegenständlichen Berufungsentscheidung ist daher über die Berufung gegen den Berichtigungsbescheid vom 27.05.2009 in der Fassung des (Berichtigungs-) Bescheides vom 25.08.2009 abzusprechen.

Rechtlich Beurteilung des Berufungsbegehrens

Die Bestimmung des § 293b Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„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“

Eine Bescheidberichtigung nach dieser gesetzlichen Bestimmung setzt daher die Verwirklichung folgender Tatbestandselemente voraus:

- der Bescheid muss eine offensichtliche Unrichtigkeit aufweisen,

- diese Unrichtigkeit muss aus Abgabenerklärungen übernommen worden sein und
- diese aus den Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeit muss die Ursache für die Rechtswidrigkeit des Bescheides sein (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2830ff.).

Die **Offensichtlichkeit der Unrichtigkeit** setzt nach der Literatur und Judikatur voraus, dass die Unrichtigkeit so deutlich sein muss, dass sie ohne nähere Untersuchungen (im Rechtsbereich) und ohne Ermittlungen (im Tatsachenbereich) erkennbar ist. Sie liegt dann vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen (siehe Ritz, BAO⁴ § 293 Tz 5 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Das Tatbestandsmerkmal „**Übernahme aus Abgabenerklärungen**“ iSd § 293b BAO bedeutet, dass eine Unrichtigkeit auf Grund dieser Bestimmung nur dann beseitigbar ist, wenn sie (im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung vorliegend) sich aus der Abgabenerklärung oder aus den Beilagen dazu ergibt und offensichtlich ist. Grund für die Berichtigung ist die Übernahme von Erklärungsangaben, die auf Grund ihrer Widersprüchlichkeit zum Akteninhalt oder wegen der deutlichen Erkennbarkeit als objektiv offensichtliche Unrichtigkeiten zu qualifizieren sind (sh. Stoll, a.a.O., S. 2834).

Prüft man den vorliegenden Sachverhalt anhand dieser Tatbestandsmerkmale, so ergibt sich Folgendes:

Im Erstbescheid vom 30.01.2008, der durch die bekämpften Berichtigungsbescheide geändert wurde, hat das Finanzamt die nach der ESt.-Erklärung (Formular „E 1“) und den Beilagen zu dieser Erklärung (Bescheinigung des deutschen Arbeitgebers vom 25.04.2007 und „Bescheinigung EU/EWR“) die in Österreich steuerpflichtigen Lohneinkünfte nicht erfasst. Dass diese Einkünfte der Steuerpflicht in Österreich unterliegen, wird auch vom Bw. nicht bestritten. Sie sind aus der ESt.-Erklärung für 2006 ersichtlich (Eintragung unter „Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht“) und ergeben sich auch klar aus den als Beilagen zur ESt.-Erklärung 2006 vorgelegten Unterlagen (aus der erwähnten Bescheinigung des deutschen Arbeitgebers und der „Bescheinigung EU/EWR“). Die gänzliche steuerliche Nichterfassung dieser Einkünfte im Erstbescheid vom 30.10.2008 ist daher als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu werten, das erste Tatbestandselement dieser gesetzlichen ist somit erfüllt.

Zu prüfen bleibt, ob die Nichterfassung der erwähnten ausländischen Einkünfte (die offensichtliche Unrichtigkeit) **Folge der Übernahme von Unrichtigkeiten** (unrichtige rechtliche Würdigung oder aktenwidrige Sachverhaltsannahmen) **aus der Abgabenerklärung** war. Wie schon oben aufgezeigt, hat der Bw. diese Einkünfte als in Österreich steuerpflichtig sowohl in der ESt.-Erklärung 2006, als auch in den erwähnten Beilagen zu dieser Abgabenerklärung in betragsmäßig korrekter Höhe angegeben. Dennoch wurden sie in dem durch die

angefochtenen Berichtigungsbescheide abgeänderten Erstbescheid vom 30.01.2008 nicht als steuerpflichtig erfasst. Der Grund für diese Nichterfassung - entgegen den Angaben in der Steuererklärung - kann in einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung (als nicht in Österreich steuerpflichtig) durch das Finanzamt oder in einer Nachlässigkeit des Behördenorganes bei der EDV-mäßigen Bearbeitung der Steuererklärung (durch Nichterfassen der besagten Einkünfte) gelegen sein; welcher Grund tatsächlich zutrifft, ist aus dem Akt des Finanzamtes nicht nachvollziehbar. Fest steht aber jedenfalls, dass diese Nichterfassung nicht die Folge der Übernahme von Unrichtigkeiten aus der Einkommensteuererklärung 2006 war, weil der Bw. — wie bereits dargestellt — die besagten Einkünfte in die ESt.-Erklärung eingetragen hatte und sie auch aus den Beilagen zur Steuererklärung klar ersichtlich waren.

Damit ist aber die Unrichtigkeit des Erstbescheides vom 30.01.2008 **nicht auf die Übernahme einer Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung** (hier: der ESt.-Erklärung 2006) zurückzuführen, sondern entweder auf eine unrichtigen rechtlichen Würdigung durch das Finanzamt oder auf die Nachlässigkeit des die Abgabenerklärung bearbeitenden Behördenorganes. Aus diesen Gründen fehlt es an der genannten Tatbestandsvoraussetzung der „Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen“ gem. § 293b BAO. Eine Berichtigung des Erstbescheides vom 30.01.2008 war auf Grundlage dieser gesetzlichen Bestimmung daher nicht zulässig.

Der Berufung war aus den genannten Gründen stattzugeben.

Linz, am 16. Mai 2012