



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 14. Dezember 2007 gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 6. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

#### a) Bescheid

Laut offenem Firmenbuch war der Berufungswerber (Bw.) Gesellschafter und Geschäftsführer der Z-GmbH. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 31. März 2001 wurde die GmbH durch Übertragung des Unternehmens auf den Bw. auf Grundlage der Bilanz der GmbH vom 31.12.2000 gemäß § 2ff UmwG und Art. II UmgrStg umgewandelt (Protokoll Dauerbelege Seite 13ff).

In der Einkommensteuererklärung 2001 vom 12. Mai 2003 (AS 7) gab der Bw. in der Rubrik "Angaben für Tarifbegünstigungen – sonstige anzurechnende Steuern" bei der Kennziffer 375 den Betrag S 127.808,00 mit dem Hinweis "Mindest-Köst St.Nr. xxx/xxxx iH. S 127.808" an.

Vom Finanzamt (FA) wurde zusätzlich zur nicht berufungsgegenständlichen Kennziffer 462 "offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991" handschriftlich der Betrag der Kennziffer 375 auf S 133 116,00 korrigiert. Einer im Veranlagungsakt 2004 Seite 6 abgelegten handschriftlichen Berechnung des FAes vom 3. Juli 2003, die auch den Betrag des angesetzten Verlust-

abzuges enthält, ist ua. zu entnehmen: "Für die nächstfolgenden Vlg Jahre stehen verrechenbare MiKo S 133.116,00 zur Verfügung."

Das FA erließ am 28. Jänner 2004 den Einkommensteuerbescheid 2001 (AS 9f), der bei einem Einkommen von S 19.368,00 und einer Einkommensteuer von S 0,00 eine Anrechnung an "Kapitalertragsteuer" von S 133.116,00 auswies, und somit zu einer Abgabengutschrift des Bw. in dieser Höhe (=€ 9.673,92) führte. Der Bescheidebegründung (AS 10) ist ua. zu entnehmen: "Verlustabzug und anrechenbare MiKo laut Berechnung im Vorakt (xxx/xxxx J GmbH)."

Auf der Rückseite AS 8 findet sich folgender Vermerk des FAes vom 2. Februar 2004:

"Berichtigung gemäß § 293b, Alleinverdienerabsetzbetrag wurde vergessen!"

Am 2. Februar 2004 erließ das FA einen gemäß § 293b BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 (AS 11f), in dem unter Beibehaltung der Anrechnung an "Kapitalertragsteuer" von S 133.116,00 der Alleinverdienerabsetzbetrag von S 5.000,00 angesetzt und die Abgabengutschrift des Bw. um letztgenannten Betrag erhöht wurde (Gutschrift gesamt € 10.037,28).

Anlässlich einer hier nicht gegenständlichen Berufung Einkommensteuer 2004 fertigte das FA einen Vermerk vom 10. August 2006 (vom FA abgelegt im Akt 2006 Seite 1) an, dem ua. zu entnehmen ist: "Anrechnung MiKo: Besch. 2001: falsche KZ 375 133.116,00 ATS vollständig angerechnet (und rückgezahlt) richtige KZ 309 ... 2001: § 293 ..."

Am 6. Dezember 2007 erließ das FA den gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2001, in dem keine Anrechnung von S 133.116,00 an "Kapitalertragsteuer" mehr erfolgte, und der nur zu einer Abgabengutschrift des Bw. in Höhe des Alleinverdienerabsetzbetrages € 363,36 (S 5.000,00) führte. In der Bescheidebegründung (AS 14) führte das FA aus, für Mindestkörperschaftsteuerbeträge, die nach einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder in ein Einzelunternehmen anzurechnen seien, erfolge der Abzug nur bei positiver Einkommensteuerschuld bis zur Höhe der Einkommensteuer vor Abzug der Abzugsteuerbeträge (Lohnsteuer "etc."). Die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer hätte daher in der Kennzahl 309 eingetragen werden müssen.

#### b) Berufung

In der dagegen erhobenen Berufung vom 14. Dezember 2007 (AS 15) brachte der Bw. vor, es würden keine Gründe für eine § 293 BAO-Berichtigung vorliegen. Der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter habe am 30. Jänner 2004 mit dem FA telefoniert und darauf verwiesen, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt worden sei bzw. was die Position "Kapitalertragsteuer" bedeute, worauf ihm mitgeteilt worden sei, dass dies die MindestkSt sei (unter Hinweis auf den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 28. Jänner 2004, Seite 2 der

Begründung) und EDV-mäßig keine andere Möglichkeit bestehe, dies auszuweisen. Eine § 293b-Berichtigung sei am 4. Februar 2004 mit Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages bzw. der Mindestkörperschaftsteuer gekommen. Darüber hinaus sei in einem Jahresabschluss 2002 auf Seite 4 die Mindestköst angeführt worden (unter Hinweis auf eine entsprechende Kopie). Eine andere rechtliche Beurteilung des FAes erlaube keine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO. Eine Kennzahl 309 gebe es nicht in der Einkommensteuererklärung.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 ab und führte zur Begründung aus (AS 23f), gemäß § 293 könne die Abgabenbehörde unter anderem Unrichtigkeiten eines Bescheides berichtigen, die ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhen. Dies werde zB bei Fehlern angenommen, die sich daraus ergeben würden, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den es mit einer bestimmten Eintragung im Eingabebogen auslöse, nicht kenne (unter Hinweis auf VwGH 13.10.1982, 82/13/0122) oder wenn auf einem Eingabebogen bei einer Kennziffer eine falsche Eintragung erfolge (unter Hinweis auf VwGH 4.6.1986, 85/13/0076) oder ein Programmfehler vorliege. Im gegenständlichen Fall sei die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in einer falschen Kennziffer der Eingabebogens eingetragen worden und vom Bearbeiter der Einkommensteuer des jeweiligen Jahres dieser Fehler nicht erkannt worden, sodass ein nicht gewollter Programmablauf ausgelöst worden sei, wodurch es zu einer falschen Berechnung der Einkommensteuer 2001 gekommen sei, die jedoch nicht dem Bescheidwillen der Behörde entsprochen habe. Es handle sich um auf den Einsatz automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten, die nach § 293 BAO zu einer Fehlerberichtigung führen können. Da in vorliegenden Fall auch die Auswirkung des Fehlers nicht geringfügig gewesen sei, sei die Berichtigung zu Recht erfolgt.

Dagegen brachte der Bw. den Vorlageantrag vom 23. Mai 2008 ein (AS 26f). Der Bw. habe in der Einkommensteuererklärung 2001 auf Seite 4 unter Kennzahl 375 "sonst. anzurechnende Steuern" den Text "Mindest-Köst St.Nr. xxx/xxxx" in Höhe von S 127.808,00 angeführt und das FA habe mit Bescheid 2001 vom 28. Jänner 2004 unter "Kapitalertragsteuer" S 133.116,00 gutgeschrieben, mit der Begründung "Mikö lt. Berechnung im Vorakt (xxx/xxxx)". Da der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt worden sei, habe der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter mit dem zuständigen Mitarbeiter des FAes telefoniert und ua. auch gefragt, warum die Mindestköst abweiche von seiner Erklärung, worauf der Mitarbeiter auf eine "Berechnung lt. Vorakt" verwiesen habe. Der Mitarbeiter hätte somit die Möglichkeit gehabt einen eventuellen Fehler im Eingabeakt zu korrigieren, was jedoch nicht erfolgt sei. Im Gegenteil, der Mitarbeiter habe dem Bw. gesagt, dass der Ausweis unter Kapitalertragsteuer erfolge, weil eine andere EDV-mäßige Darstellung nicht möglich sei. Es sei eine

Bescheidberichtigung gemäß § 293b vom 2. Februar 2004 unter Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages erfolgt. Die Einkommensteuer-Bescheidbegründung 2001 vom 8. Dezember 2007, wonach die Mindestköst in die KZ 309 einzutragen sei, könne nicht nachvollzogen werden, da im Einkommensteuerformular diese nicht vorkomme. Da somit alles offen gelegt, dem Finanzamtsmitarbeiter bewusst gewesen sei, dass es sich um eine Mindestköst handle, darüber hinaus auch noch eine Abweichung zur Erklärung vorgelegen sei, es zu einer Gutschrift dieses Betrages gekommen sei, könne dem Steuerpflichtigen ein eventueller Fehler in der rechtlichen Beurteilung nicht angerechnet werden und berechtere nicht zu einer neuerlichen Bescheidberichtigung nach § 293 BAO mit dem Hinweis eines Eingabefehlers.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 ist die Mindeststeuer ("Mindestkörperschaftsteuer") in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 EStG 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

Für den vorliegenden Fall einer Umwandlung der zu Beginn der Berufungsentscheidung genannten GmbH in das Einzelunternehmen des Bw. bestimmt § 9 Abs. 8 UmgrStG, dass Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, dem Rechtsnachfolger ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind. § 24 Abs. 4 KStG 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist dabei nicht anzuwenden.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 in der für das berufungsgegenständliche Jahr geltenden Fassung werden auf die Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen und die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, sowie die Abzugsteuer gemäß § 109a EStG 1988 angerechnet.

Unstrittig betrug das Einkommen des Bw. im Jahr 2001 S 19.368,00, wofür keine Einkommensteuer anfiel.

Eine aus der umgewandelten GmbH stammende Mindestkörperschaftsteuer ist bei richtiger Rechtsanwendung nicht anzurechnen, da gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG eine Anwendung von

§ 46 Abs. 2 EStG 1988, der eine Gutschrift in Höhe des Unterschiedsbetrages aus kleinerer Einkommensteuerschuld und Summe der nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 anzurechnenden Beträge normiert, ausgeschlossen ist (vgl. UFS RV/4635-W/02).

Der Bw. trug in der Einkommensteuererklärung 2001 in der Kennziffer für "sonstige anzurechnende Steuern" einen Betrag ein, den er ausdrücklich als Mindestkörperschaftsteuer bezeichnete.

In der Begründung des Bescheides vom 28. Jänner 2004 wies das FA auf eine anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer hin, obwohl im Bescheidspruch eine – vom Bw. nicht erklärte – Kapitalertragsteuer S 133.116,00 angerechnet wurde.

Im gemäß § 293b BAO geänderten Bescheid vom 2. Februar 2004 wurde unverändert eine Kapitalertragsteuer S 133.116,00 angerechnet, eine diesbezügliche Begründung enthält dieser Bescheid nicht mehr. Dieser Bescheid wurde durch den nunmehr berufungsgegenständlichen Bescheid vom 6. Dezember 2007 gemäß § 293 BAO berichtigt

§ 293 BAO lautet: "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."

Nicht nach § 293 BAO berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen sind. Daher ist ua. eine unrichtige rechtliche Beurteilung keiner Berichtigung gemäß § 293 BAO zugänglich (Ritz BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 8).

Der Bw. verwendete in der schriftlichen Einkommensteuererklärung 2001 die Kennziffer 375, die eine Steueranrechnung ohne betragliche Einschränkung zulässt. Die Kennziffer 309 (vgl. die vom FA intern ausgedruckte Erläuterung Akt 2006 Seite 1), die eine Anrechnung nur bis zur Höhe der veranlagten Einkommensteuer zulässt, ist im Formular der Einkommensteuererklärung nicht enthalten (AS 4 bis 7).

Im vorliegenden Fall erhöhte ein Mitarbeiter des FAes den vom Bw. als anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer geltend gemachten Betrag von S 127.808,00 auf S 133.116,00, beließ es jedoch bei einer Eintragung in einer Kennziffer des Eingabebelegs, die entgegen der Anordnung des § 9 Abs. 8 UmgrStG eine Anrechnung unabhängig vom Anfallen einer veranlagten Einkommensteuer zulässt.

Die Verwendung einer falschen Kennziffer am Eingabebogen zur weiteren Verwendung in der automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage ist mit der falschen Eintragung durch einen Finanzbeamten durchaus gleichzusetzen, jedoch fehlt es im vorliegenden Fall nach dem Akteninhalt an einem erkennbaren weiteren Schritt, aus dem ersichtlich wäre, dass der

betreffende Beamte, hätte er nach der Eintragung die weitere Berechnung mechanisch selbst durchzuführen gehabt, eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer mangels durch Veranlagung angefallener Einkommensteuer nicht durchgeführt hätte (vgl. VwGH 13.10.1982, 82/13/0122, VwGH 4.6.1986, 85/13/0076, VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015).

Dass der Bescheidwille des FAes im Bescheid vom 2. Februar 2004 - nur dieser wurde im nunmehr angefochtenen Bescheid vom 6. Dezember 2007 gemäß § 293 BAO berichtigt - auf eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer nur bei Vorliegen von veranlagter Einkommensteuer in entsprechender Höhe gerichtet gewesen wäre, konnte daher nicht festgestellt werden.

Der Berufung war somit stattzugeben.

Wien, am 28. Juli 2008