

9. Jänner 2008

BMF-010103/0062-VI/2007

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern  
Großbetriebsprüfungen  
unabhängigen Finanzsenat

## **Richtlinien zur Berichtigung gemäß § 293 BAO**

*Voraussetzungen für Berichtigungen, Gegenstand der Berichtigung, Antrag, Fristen, Ermessen, Abänderungsbefugnis, Verjährung, Zuständigkeit*

# **1. Unrichtigkeiten**

## **1.1. Allgemeines**

Nach § 293 BAO können nur Fehler, die der Abgabenbehörde bei Ausfertigung ihres Bescheides unterlaufen sind, berichtigt werden. § 293 BAO ist nicht anwendbar, wenn die Behörde der Partei unterlaufene Fehler (zB offensichtlich unrichtige Angaben in der Abgabenerklärung) übernimmt (zB VwGH 23.11.1977, 1070/77; VwGH 23.02.1989, 88/16/0220). Diesfalls kommt allenfalls § 293b BAO als Rechtsgrundlage für eine Berichtigung in Betracht.

§ 293 BAO dient zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens (zB VwGH 29.06.1999, 98/14/0181; VwGH 26.05.2004, 2002/14/0015).

Eine Fehlerberichtigung liegt dann vor, wenn die Behörde, um die Gedanken, die sie seinerzeit offenbar aussprechen wollte, zum Ausdruck zu bringen, eine verfehlte Ausdrucksweise durch die richtige ersetzt (zB VwGH 28.11.1979, 1429/79).

Fehler und Irrtümer, die der Behörde bei der Willensbildung unterlaufen sind, können nicht nach § 293 BAO berichtigt werden, und zwar auch dann, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zutage tritt (VwGH 26.05.1999, 94/13/0058).

Daher ist § 293 BAO nicht anwendbar beispielsweise für

- unrichtige rechtliche Beurteilungen (zB VwGH 26.03.1993, 90/17/0224; VwGH 25.03.1994, 92/17/0133; VwGH 19.11.2002, 2002/12/0140),
- Fehler in der Beweiswürdigung (zB VwGH 20.01.1993, 92/01/0557, 0779; VwGH 25.03.1994, 92/17/0133),
- durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler (zB UFS 17.05.2004, RV/2276-W/02; UFS 18.03.2005, RV/3392-W/02; UFS 31.05.2007, RV/0225-I/05).

## **1.2. Schreibfehler**

Schreibfehler können etwa betreffen:

- Datumsangaben (zB VwGH 27.06.2001, 98/15/0049),
- Namen des Bescheidadressaten (zB VwGH 28.09.2006, 2002/17/0027; VwGH 28.06.2007, 2005/16/0187); allerdings kann mit Berichtigung weder ein (zB mangels zutreffender Adressierung) nichtiger Bescheid in einen Bescheid umgewandelt werden noch der Adressat des Bescheides ausgetauscht werden;
- Bezeichnung der Behörde (zB VwGH 20.09.1989, 89/03/0202).

§ 293 BAO ermöglicht nicht

- den Austausch des Bescheidadressaten (VwGH 21.06.1993, 92/13/0266, 0267, AW 92/13/0023; UFS 22.04.2005, RV/0463-W/05),
- den Austausch der Behörde,
- die Behebung eines Begründungsmangels (vgl. VwGH 25.03.1994, 92/17/0133).

Schreibfehler müssen nicht offenbar sein (zB VwGH 11.08.2004, 2004/17/0002).

### **1.3. Rechenfehler**

Ein Rechenfehler liegt vor, wenn eine (offen gelegte) rechnerische Operation unrichtig vorgenommen wurde (VwGH 19.11.2002, 2002/12/0140). Zu den Rechenfehlern gehören insbesondere falsches Addieren, Subtrahieren, Multiplizieren und Dividieren von Zahlen und eine falsche Bestimmung des Stellenwertes (vgl. VwGH 15.10.1952, 2449/59), weiters etwa ein Vertippen an einer Rechenmaschine (VwGH 19.12.1958, 1837/57; UFS 03.03.2005, RV/0292-I/04).

Rechenfehler müssen nicht offenbar sein (zB VwGH 11.08.2004, 2004/17/0002).

### **1.4. Ähnliche Versehen**

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, also Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens. Solche Unrichtigkeiten liegen vor, wenn erkennbar eine Formulierung dem erschießbaren Gestaltungswillen nicht entspricht (VwGH 28.09.1983, 82/13/0111, 82/13/0186).

Ein solches Versehen kann beispielsweise dann vorliegen, wenn eine falsche Fassung einer Gesetzesstelle zitiert (jedoch die richtige Fassung angewendet) wurde.

Die Unrichtigkeit muss nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein. Erkenntnisquelle für die Qualifizierung eines Fehlers als „offenbar“ kann auch der Akteninhalt sein (vgl. zB VwGH 15.11.1999, 96/10/0185; VwGH 11.08.2004, 2004/17/0002).

Offenbar ist eine Unrichtigkeit,

- wenn sie für die Personen, für die der Bescheid bestimmt ist, erkennbar ist (zB VwGH 15.09.1999, 97/04/0074, 0243; VwGH 18.10.2001, 2000/07/0097, 0098, 0099) und
- wenn sie von der Behörde bei entsprechender Aufmerksamkeit bereits bei der Erlassung des Bescheides hätte vermieden werden können (zB VwGH 06.10.1993, 91/17/0197, 92/17/0073, 0074; VwGH 26.06.2001, 2001/04/0045).

## **1.5. „ADV-Fehler“**

Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten sind beispielsweise Fehler, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben, der durch Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt wird (zB VwGH 13.10.1982, 82/13/0122; UFS 26.11.2003, RV/0069-G/02; VwGH 26.05.2004, 2002/14/0015).

Eine derartige Unrichtigkeit kann auch Folge einer auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgten Eintragung sein (zB VwGH 04.06.1986, 85/15/0076).

Auch Programmfehler bzw. Programmlücken kommen in Betracht (zB UFS 17.06.2003, RV/0673-S/02; UFS 26.11.2003, RV/0069-G/02); allerdings dann nicht, wenn die Programmierung von einer unzutreffenden Rechtsauslegung ausgegangen ist.

## **2. Gegenstand der Berichtigung**

Nach § 293 BAO berichtigbar sind sowohl erstinstanzliche Bescheide als auch von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassene Bescheide.

Auch verfahrensleitende Verfügungen (zB Mängelbehebungsaufträge, Fristverlängerungsbescheide, Prüfungsaufträge) können berichtigt werden.

Die Berichtigung ist unabhängig davon zulässig, ob der Bescheid bereits formell rechtskräftig ist. Bescheide sind auch während eines offenen Verfahrens (beim VwGH oder beim VfGH) einer Berichtigung zugänglich (vgl. zB VwGH 23.03.2000, 96/15/0120; VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; VwGH 31.05.2006, 2002/13/0072).

Wird ein vor dem VwGH oder VfGH angefochtener Bescheid nach Erhebung der Beschwerde von der belangten Behörde berichtigt, so hat der Gerichtshof der Prüfung des Bescheides jene Fassung zu Grunde zu legen, die der Bescheid durch die Berichtigung erhalten hat (vgl. zB VwGH 19.04.2006, 2001/13/0294).

Berichtigt kann jeder Bescheidbestandteil werden, somit nicht nur der Spruch, sondern beispielsweise auch

- die Begründung (vgl. zB VwGH 19.04.1989, 88/02/0166, 0205; VwGH 24.02.1997, 94/17/0344),

- die Bezeichnung der Behörde (VwGH 20.09.1989, 89/03/0202),
- die Rechtsmittelbelehrung (VwGH 24.04.2003, 2003/07/0008).

Unzulässig (wirkungslos, ins Leere gehend) ist es, einen nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Bescheid zu berichtigen (vgl. zB VwGH 13.02.1974, 1841/73; VwGH 28.02.1989, 88/04/0217; VwGH 21.02.1995, 95/07/0010).

### **3. Antrag der Partei**

#### **3.1. Antragsbefugnis**

Zur Antragstellung befugt ist jeder, dem gegenüber der zu berichtigende Bescheid wirksam geworden ist. Die Befugnis steht der Partei (§ 78 BAO) zu.

Daher ist bezüglich Feststellungsbescheiden (§ 188 BAO) nicht nur die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) selbst antragslegitimiert, sondern auch jeder, dem gegenüber der Bescheid zufolge § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirkt und wirksam geworden ist.

Nicht antragsbefugt ist die Abgabenbehörde erster Instanz bezüglich von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassener Bescheide (zB Berufungsentscheidungen).

#### **3.2. Form und Inhalt des Antrags**

Auf Berichtigung gerichtete Anträge sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinn des § 85 Abs. 1 BAO.

Solche Anträge sind somit im Allgemeinen schriftlich (auch im Wege von FinanzOnline) einzureichen (mündlich nach Maßgabe des § 85 Abs. 3 BAO). Sie sind bis zur Rechtskraft des über sie absprechenden Bescheides zurücknehmbar.

Spezielle Form- und Inhaltserfordernisse bestehen nicht. Entscheidend ist der Inhalt des Anbringens, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 30.03.2006, 2003/15/0011), nicht jedoch die Bezeichnung der Eingabe (zB VwGH 11.11.2004, 2004/16/0043).

Eventualanträge sind zulässig. Das Wesen eines Eventualantrags liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärantrag erfolglos bleibt. Wird

bereits dem Primär Antrag stattgegeben, so wird der Eventualantrag gegenstandslos (zB VwGH 23.02.2006, 2005/16/0038; VwGH 20.11.2006, 2003/17/0002).

Es ist daher beispielsweise zulässig, neben einer Berufung (als Primär Antrag) einen Antrag auf Berichtigung nach § 293 BAO (als Eventualantrag) zu stellen.

### **3.3. Fristen**

Mittelbar ergeben sich Antragsfristen aus der Verjährung bzw. aus der Jahresfrist des § 302 Abs. 2 lit. a BAO.

Der Eintritt der Verjährung bzw. der Ablauf der Jahresfrist steht einer Berichtigung nicht entgegen, wenn der Antrag vor Fristablauf eingebracht ist.

Die genannten Antragsfristen sind nicht erstreckbar.

Bei nicht grob verschuldeter Versäumnis einer Antragsfrist kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) in Betracht.

Zu diesen Fristen siehe ergänzend Abschnitt 6.

### **3.4. Erledigung der Anträge**

Berichtigungsanträge unterliegen der Entscheidungspflicht (vgl. § 311 Abs. 1 BAO). Sie sind daher stets mit Bescheid zu erledigen.

Abgesehen von der antragsgemäßen Berichtigung kommen insbesondere folgende Erledigungen in Betracht:

- Zurücknahmebescheide (§ 85 Abs. 2 BAO),
- Zurückweisungsbescheide (zB wegen verspäteter Einbringung des Antrages, wegen mangelnder Befugnis des Einschreiters oder wenn der betreffende Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört),
- den Antrag abweisende Bescheide (zB wenn keine Unrichtigkeit im Sinn des § 293 BAO vorliegt).

## **4. Ermessen**

Berichtigungen gemäß § 293 BAO liegen im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 18.12.1968, 0301/67).

Dies gilt gleichermaßen für Berichtigungen von Amts wegen wie für solche auf Antrag.

Fehler sind mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu beseitigen (VwGH 04.06.1986, 85/13/0076). Daher werden im Allgemeinen sich nicht nur geringfügig auswirkende Fehler zu berichtigen sein. Dies gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

## **5. Berichtigungsbescheid**

### **5.1. Einschränkung der Abänderungsbefugnisse**

Berichtigende Bescheide dürfen nur Unrichtigkeiten im Sinn des § 293 BAO berichtigen. Darüber hinaus gehende Abänderungen sind unzulässig (vgl. zB VwGH 03.10.1990, 89/13/0203, 89/13/0214).

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0088; VwGH 19.03.2003, 2002/16/0190). Er tritt hinzu und bildet mit dem berichtigten Bescheid eine Einheit (zB VwGH 19.03.2003, 2002/16/0190; VwGH 20.03.2006, 2002/17/0023).

### **5.2. Aufhebung gemäß § 293 BAO**

Maßnahmen nach § 293 BAO können auch zur (ersatzlosen) Aufhebung des zu berichtigenden Bescheides führen; dies jedoch nur dann, wenn der Wille der Behörde nicht auf die Erlassung eines Bescheides gerichtet war (insbesondere wenn die Bescheiderlassung lediglich Folge eines Eingabefehlers war).

Weiters kommt ein Wechsel der Bescheidart (zB Nichtveranlagungsbescheid an Stelle eines lediglich durch ein Versehen bei der Eingabe von Bemessungsgrundlagen ergangenen Abgabenbescheides) in Betracht.

### **5.3. Rückwirkung der Berichtigung**

Berichtigungen kommt Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides zu (vgl. VwGH 29.07.2004, 2004/16/0041; VwGH 20.03.2006, 2002/17/0023).

Dies ist beispielsweise für § 217 Abs. 9 BAO (für rückwirkende Zuerkennungen oder Verlängerungen von Zahlungsfristen) bedeutsam (vgl. Richtlinien für die Abgabeneinhebung - RAE Rz 987 bis Rz 992).

### **5.4. Begründung**

In der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) des Berichtigungsbescheides ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 293 BAO darzulegen und nicht etwa nur dessen Wortlaut wiederzugeben (vgl. zB VwGH 27.04.2000, 98/06/0149).

Die Angabe des Berichtigungsgrundes ist auch deshalb bedeutsam, weil der von der Abgabenbehörde erster Instanz verwendete Berichtigungsgrund im Berufungsverfahren nicht ausgetauscht werden kann (vgl. UFS 03.05.2007, RV/1459-W/02, zu § 293b BAO).

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn der Bestimmung erforderlich ist (vgl. zB VwGH 24.03.2004, 2001/14/0083).

## **6. Zeitliche Grenzen**

### **6.1. Verjährung**

Berichtigungen sind Abänderungen oder Aufhebungen im Sinn des § 302 Abs. 1 BAO. Solche Maßnahmen sind somit grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.

Dies gilt sowohl für die Bemessungsverjährung (Festsetzungsverjährung) nach den §§ 207 bis 209a BAO als auch für die Einhebungsverjährung (§ 238 BAO).

Die Verjährung kann jedoch nur dann einer Berichtigung entgegenstehen, wenn durch die Maßnahme die Höhe des Leistungsgebotes (des Abgabenbescheides, des Haftungsbescheides) betroffen ist. Hingegen ist die Berichtigung etwa der Begründung eines Abgabenbescheides unbefristet zulässig.



Auf Berichtigung gerichtete Anträge sind Anträge im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO. Wird der Antrag vor Verjährungseintritt eingebracht, so steht der Eintritt der Bemessungsverjährung der Berichtigung somit nicht entgegen. Dies gilt zufolge § 238 Abs. 1 letzter Satz BAO auch für vor Eintritt der Einhebungsverjährung gestellte Anträge.

## **6.2. Jahresfrist des § 302 Abs. 2 lit. a BAO**

Über die sich aus § 302 Abs. 1 BAO hinausgehende Frist („darüber hinaus“) sind Berichtigungen weiters zulässig

- innerhalb eines Jahres ab (formeller) Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder
- auch nach Ablauf dieser Jahresfrist, wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist.

Dies gilt auch, wenn die absolute Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) bereits eingetreten ist.

## **6.3. Keine Befristung**

Unterliegt die betreffende Berichtigung weder der Bemessungsverjährung noch der Einhebungsverjährung, so ist sie unbefristet zulässig.

Würde sich die Berichtigung allerdings nicht mehr auswirken, weil beispielsweise einer Anpassung aller abgeleiteten Abgabenbescheide an eine nachträgliche Änderung von Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Festsetzung von Einkünften der Eintritt der Bemessungsverjährung entgegenstehen würde, so wird die Berichtigung im Allgemeinen aus Ermessensüberlegungen zu unterlassen sein.

## **7. Rechtsschutz**

Berichtigungsbescheide sind mit Berufung bzw. mit Beschwerde beim VfGH und/oder VwGH anfechtbar.

Der Berichtigungsbescheid ist nur hinsichtlich der Berichtigung anfechtbar. Dies gilt auch dann, wenn er den gesamten Spruch des berichtigten Bescheides wiederholt (zB VwGH 27.06.2001, 98/15/0049).

Die Berichtigung ermöglicht keine Anfechtung des berichtigten Bescheides, außer wenn erst aus der berichtigten Fassung zu erkennen ist, dass und in welchem Umfang dieser einen

Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Betroffenen bedeutet (vgl. zB VwGH 18.06.1974, 0278/74).

Gemäß § 293 BAO berichtigende Bescheide sind keine an die Stelle eines Bescheides tretende Bescheide im Sinn des § 274 BAO.

Ist ein berichtigter Bescheid (in der Fassung vor der Berichtigung) mit Berufung angefochten, so wird diese Berufung durch die Berichtigung nicht gegenstandslos. Die Berufung umfasst nunmehr den Bescheid in seiner berichtigten Fassung. Es bedarf daher keiner neuerlichen Berufung, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (VwGH 20.05.1987, 86/13/0088).

Wird nach Erlassung des berichtigenden Bescheides der berichtigte Bescheid aufgehoben, so verliert der berichtigende Bescheid seine rechtliche Grundlage (vgl. zB VwGH 19.03.1997, 97/13/0083). Einen gegen den berichtigenden Bescheid gerichtete Berufung wird dadurch unzulässig (im Sinn des § 273 Abs. 1 lit. a BAO).

## **8. Zuständigkeit**

Die Berichtigung obliegt der Abgabenbehörde, die den zu berichtigenden Bescheid erlassen hat (vgl. zB VwGH 13.10.1995, 93/17/0268; VwGH 21.04.1997, 96/17/0467).

Bei Übergang der sachlichen bzw. örtlichen Zuständigkeit (insbesondere nach § 52a BAO bzw. § 73 BAO) geht auch die Zuständigkeit zur Berichtigung von Bescheiden der bisher zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz auf die neu zuständige Abgabenbehörde über.

Für die Berichtigung von Bescheiden der Abgabenbehörde zweiter Instanz (somit im Allgemeinen des UFS) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz zuständig. Ob die Berichtigung von Bescheiden des UFS dem Referenten oder dem gesamten Berufungssenat obliegt, richtet sich nach § 282 Abs. 3 BAO.

## **9. Hinweis**

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 9. Jänner 2008