

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die gemäß § 293 BAO ergangenen Bescheide des FA vom 17. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren 2002 und 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als öffentlich Bediensteter und als Bürgermeister. Weiters erhielt er Vergütungen als Aufsichtsratsmitglied einer Raiffeisenkasse sowie als Funktionär einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Gemeindeabfallverband).

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 gab der Bw. die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit „2“ und die Anzahl der Mitteilungen gemäß § 109a EStG mit „1“ an. Neben den die Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften betreffenden Aufstellungen legte der Bw. seinen Einkommensteuererklärungen jeweils ein Schreiben der Raiffeisenkasse betreffend den Erhalt von Aufsichtsratsvergütungen (2002 € 158,64 und 2003 € 202,96) bei. Abgesehen von den Kennziffern (KZ) 277 (betreffend die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) und den die Sonderausgaben betreffenden KZ 455, 456 und 458 enthält die Einkommensteuererklärung für 2002 keine ziffernmäßigen Angaben. In der Einkommensteuererklärung für 2003 sind ziffernmäßige Angaben bei den

Werbungskosten betreffend die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (KZ 719, 721 und 724) sowie bei den sonstigen Einkünften – bei der KZ 380 sind € 202,96 ausgewiesen (Anm.: dabei handelt es sich um die vorerwähnte Aufsichtsratsvergütung der Raiffeisenkasse) – und den Sonderausgaben (KZ 456 und 458) enthalten.

Mit Bescheid vom 29. April 2003 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit € 5.178,60 festgesetzt, wobei – neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - sonstige Bezüge in Höhe von € 158,64 berücksichtigt wurden. Einer dagegen wegen Nichtanerkennung diverser Werbungskosten eingebrachten Berufung gab das Finanzamt teilweise statt und ermittelte in der Berufungsverentscheidung vom 30. März 2004 die Abgabennachforderung mit € 1.158,43. Die sonstigen Einkünfte blieben unverändert.

Mit Bescheid vom 17. Mai 2004 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit einer Gutschrift in Höhe von € -18,70 festgesetzt. Die sonstigen Bezüge sind mit € 202,96 ausgewiesen.

Mit Bescheiden vom 17. Juni 2005 berichtigte das Finanzamt die Berufungsverentscheidung vom 30. März 2004 (betreffend das Jahr 2002) sowie den Bescheid vom 17. Mai 2004 (betreffend das Jahr 2003) gemäß § 293 BAO, indem es die sonstigen Einkünfte im Jahr 2002 um € 2.354,64 auf € 2.513,28 und im Jahr 2003 gleichfalls um € 2.354,64 auf € 2.556,90 erhöhte. Dadurch kam es zu Nachforderungen in Höhe von € 1.158,43 (2002) und € 1.153,88 (2003). Als Begründung führte das Finanzamt aus, die Berichtigung sei deshalb durchzuführen gewesen, da die vom Gemeindeabfallverband bezogenen Einkünfte bisher nicht versteuert worden seien.

In der gegen die vorgenannten Berichtigungsbescheide eingebrachten Berufung vom 8. Juli 2005 führte der Bw. wie folgt aus:

„Ich übe das Amt des Bürgermeisters der Marktgemeindeseit dem Jahre 1987 aus und habe seit dieser Zeit jährlich einen Lohnsteuerausgleich bzw. ab Gesetzesänderung, die jährliche Einkommensteuererklärung, entsprechend der Formulare E1 beim Wohnsitzfinanzamt zeitgerecht eingebracht, wo ich meine Einkünfte wahrheitsgemäß bekannt gegeben, meine getätigten Aufwendungen dargelegt und auch wie in den Formblättern vorgesehen, eingetragen habe.“

Bis zur Einkommensteuererklärung für 2001 bestand die Möglichkeit, in die Formulare Name und Anschrift der auszahlenden Stellen einzutragen. Ab dem Jahr 2002 sieht das Formular nur mehr den Eintrag für die Anzahl der Bezugs auszahlenden Stellen, sowie die Mitteilungen gemäß § 109a in Form der Anzahl mit dem Hinweis vor, dass die Beilage von Lohnzetteln und erhaltener Mitteilungen nicht erforderlich sind. Diesem Auftrag bin ich entsprechend der Vorgaben pflichtgemäß nachgekommen und habe, wie schon die Jahre davor, meine Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht, was ich auch mit meiner Unterschrift bestätigt habe. Wenn nun nachträglich seitens des Finanzamtes festgestellt wird, dass aufgrund der EDV-Umstellung Anlauf- oder Einstellungsschwierigkeiten aufgetreten sind, die irgendwelche Parameter oder Daten nicht

annahmen, aber meine fristgerecht eingebrachten und wahrheitsgemäßen Angaben zu einem mir nachweislich zugestellten, rechtskräftigen Steuerbescheid führten, so kann ich doch als Steuerzahler nicht verantwortlich gemacht werden, um mich einerseits als „Steuerhinterzieher“ darzustellen und mich mit einmaligen und sofortigen Nachzahlungsbeträgen zu verdonnern

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 26. Juli 2005 enthielten folgende Begründung:

„Mit der Bescheidberichtigung gem. § 293 BAO soll jener Bescheidspruch hergestellt werden, wie bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung von vorneherein gefasst worden wäre. Voraussetzung ist, dass dem Finanzamt im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung auch die zugrunde liegenden Steuerbemessungsgrundlagen bekannt waren. All diese Voraussetzungen liegen im berufungsgegenständlichen Fall vor:

- Sowohl 2002 als auch 2003 wurden in Ihrer ESt- Erklärung in der Spalte „Mitteilungen gem. § 109a die Anzahl 1 eingegeben*
- zum Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung waren die Meldungen des GAV-XY bereits vorhanden. (Erstbescheid 2002 v. 29.4.2003, Übermittlung der Mitteilung gem. § 109a über RAC am 19.2.2003, Erstbescheid 2003 v. 17.5.2004, Übermittlung über Hauptverband am 25.2.2004).*

In einem ähnlich gelagerten Sachverhalt hat der VwGH unter der GZ 2002/14/0015 am 25.5.2004 entschieden, dass ein gemäß § 293 BAO berichtigbarer Fehler vorliegt. (Folgender Sachverhalt: der ESt-Erklärung eines Landwirtes und Bürgermeisters waren die Lohnzettel in Papierform beigelegt und aufgrund eines fehlerhaften Eintrages in der Lohnzetteldatenbank wurden nur 2 Lohnzettel bei der Veranlagung berücksichtigt).

Eine Maßnahme nach § 293 BAO liegt im Ermessen der Behörde, wobei bei der Ermessensübung vor allem darauf Bedacht zu nehmen ist, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben. Da dies im vorliegenden Fall gegeben ist, wurde das Ermessen richtig ausgeübt.“

Im weiterer Folge am 5. August 2005 beim Finanzamt eingelangten Vorlageantrag wies der Bw. darauf hin, dass er die im Spruch der Berufungsvorentscheidung getroffene Abweisung als „unbegründet“ nicht zur Kenntnis nehme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. erhielt – neben anderen Einkünften - vom Gemeindeabfallwirtschaftsverband in den Jahren 2002 und 2003 jeweils Vergütungen in Höhe von 2.354,64 €.

Unbestritten ist, dass der Bw. in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 die Angaben hinsichtlich der Anzahl der Mitteilungen gemäß § 109a durch den Eintrag „1“ korrekt getätigt hat. Der Bw. hat es allerdings - entgegen der ihn nach § 4 der VO betreffend Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 (BGBl. II 2001/417) treffenden Verpflichtung - unterlassen, die von ihm aus dieser Tätigkeit bezogenen Einkünfte in den Einkommensteuererklärungen unter der betreffenden Einkunftsart, nämlich unter der KZ 380

(sonstige Einkünfte), anzugeben bzw. die Einnahmen, für die die Mitteilungen gemäß § 109a ausgestellt wurden, in einer Überschussrechnung gesondert auszuweisen.

Aktenkundig ist bzw. wird vom Finanzamt in der verfahrensgegenständlichen Berufungsvorentscheidung auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Gemeindeabfallwirtschaftsverband - jeweils bereits vor Einlangen der Steuererklärungen des Bw. und somit vor Erlassung der Einkommensteuererstbescheide - die Mitteilungen gemäß § 109a EStG für das Jahr 2002 am 19. Februar 2003 und für das Jahr 2003 am 25. Februar 2004 dem Finanzamt elektronisch übermittelt hat.

In den ursprünglichen Erstbescheiden betreffend Einkommensteuer vom 19. April 2003 (bzw. Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2003) betreffend das Jahr 2002 bzw. vom 17. Mai 2004 betreffend das Jahr 2003 blieben die vorerwähnten Vergütungen allerdings unberücksichtigt, weshalb das Finanzamt – gestützt auf § 293 BAO - die berufungsgegenständlichen Berichtigungsbescheide vom 17. Juni 2005 erlassen hat.

Strittig ist ausschließlich die Frage, ob die Berichtigung nach § 293 BAO unter den gegebenen Voraussetzungen zulässig ist.

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde 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.

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.

Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten sind zB Fehler, dies sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, der mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen ausgelöst wird, nicht kennt.

Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge dieser Willensbildung unterlaufen sind, können nicht nach § 293 BAO berichtet werden. Die Willensbildung einer bescheiderlassenden Behörde ist ein Denkprozess, dessen Ergebnis als Bescheidwille in Erscheinung tritt. Fakten, die während dieses Denkprozesses in Vergessenheit geraten sind, können nicht Gegenstand der Willensbildung sein. Vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde), obwohl diese Umstände der Behörde aktenkundig sind, führen zu einer unrichtigen oder

unvollständigen Willensbildung. Ihre unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid ist aber nicht ein Fehler der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler, und daher - auch wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage tritt - keiner Berichtigung nach § 293 BAO zugänglich (vgl. VwGH 26.3.1993, 90/17/0224; 22.3.1991, 90/13/0243).

Wie sich aus der Aktenlage, insbesondere aus der Begründung zu den abweisenden Berufungsvorentscheidungen ergibt, waren zum Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung am 29. April 2003 (betreffend 2002) und am 17. Mai 2004 (betreffend 2003) die Mitteilungen gemäß § 109a EStG vom Gemeindeabfallverband bereits elektronisch übermittelt und in der entsprechenden Datenbank der Finanzverwaltung (AIS DB 2) mit den Betragsangaben ersichtlich.

Ein Hinweis, dass dem FA ein Schreib- oder Rechenfehler oder ein diesen sehr nahe kommender Fehler, etwa aufgrund des Einsatzes der EDV, unterlaufen wäre, hat sich aus der Aktenlage nicht ergeben und wird vom Finanzamt auch nicht behauptet. Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung liegt dem in der Berufungsvorentscheidung ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 26.5.2004, 2002/14/0015 auch kein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. In dem erwähnten Beschwerdeverfahren wurden durch einen Schreibfehler des Finanzamtsbediensteten bei der Steuerberechnung nur 2 Lohnzettel berücksichtigt, obwohl Dienstverhältnisse zu 3 verschiedenen Arbeitgebern bzw. Sozialversicherungsanstalten bestanden hätten. Der VwGH kam in diesem Verfahren zum Ergebnis, dass die Bestimmung des § 293 BAO auch solche Mängel umfasst, die ihre Wurzel in der Unkenntnis im EDV-Programmablauf haben, der durch Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt wird. Im Detail führte der VwGH dazu Folgendes aus:

„....Alle Fehler, die bei händischen Ausfertigungen zu solchen führen, die als offenkundige Unrichtigkeiten zu bezeichnen sind, sind auch dann Unrichtigkeiten iSd § 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 Stoll, BAO-Kommentar, 2823).....“

....Die unrichtige Eingabe in dem als Eingabebogen für die elektronische Datenverarbeitung dienenden Teil der Abgabenerklärungen hat zur Erlassung eines Einkommensteuerbescheides geführt, mit welchem das Einkommen nur unvollständig erfasst worden ist. Hätte der Bedienstete des Finanzamtes, nach dessen Eintragung der Ziffer "2" in die Einkommensteuererklärung die elektronische Datenverarbeitung den betreffenden Einkommensteuerbescheid ausdruckte, die weitere Bemessung selbst durchzuführen gehabt, hätte er ohne Zweifel die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit durch Zusammenfassen aller drei ihm vorliegenden Lohnzettel ermittelt.

Die Tatsache, dass die in Rede stehenden Unrichtigkeiten gegen den Willen der Behörde in der Folge durch den programmierten Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens tatsächlich eingetreten sind und in den ausgedruckten Bescheiden ihren Niederschlag fanden,

beruht somit ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage...“

Hingegen kann im berufungsgegenständlichen Fall **nicht** davon ausgegangen werden, dass eine ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit – etwa verursacht durch einen Schreibfehler - vorliegt. Es wurde nämlich nicht durch eine fehlerhafte Eintragung im Eingabebogen bzw. im Zuge der Direktbearbeitung ein nicht gewollter Programmablauf ausgelöst, vielmehr hat das Finanzamt aufgrund der vom Bw. unterlassenen Zuordnung zu einer Einkunftsart bzw. mangels jeglicher ziffernmäßiger Angaben in den Einkommensteuererklärungen die Vergütungen des Gemeindeabfallwirtschaftsverbandes unberücksichtigt gelassen. Darüber hinaus blieben aber auch die vom Gemeindeabfallwirtschaftsverband elektronisch übermittelten Mitteilungen – trotz des vom Bw. vorgenommenen Eintrages „1“ in der der hiefür vorgesehenen Spalte der Einkommensteuererklärung - unbeachtet und wurde bei der in Frage kommenden Einkunftsart bzw. Kennziffer keine das Versäumnis des Bw. korrigierende Eintragung vorgenommen bzw. wurde diese offensichtliche Widersprüchlichkeit mit dem übrigen Akteninhalt auch nicht zum Anlass einer näheren Überprüfung genommen.

Gemäß § 4 der zu den § 44 und 109a EStG ergangenen Verordnung BGBl II 2001/417 haben Personen, für die Mitteilungen gemäß § 3 Abs. 3 ausgestellt wurden, in der ihrer Einkommensteuererklärung beigeschlossenen Gewinn- und Verlustrechnung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Überschussrechnung jene (Betriebs-) Einnahmen, für die die Mitteilung gemäß § 3 Abs. 3 ausgestellt wurden, gesondert auszuweisen. Dieser Verpflichtung ist der Bw. – wie vorstehend dargestellt - nicht nachgekommen.

Die im gegenständlichen Fall entstandene Unrichtigkeit in den Einkommensteuerbescheiden ist daher einerseits durch eine unrichtige, weil nicht in der vorgesehenen Art und Weise - vollständig - ausgefüllten Abgabenerklärung entstanden und andererseits durch Nichtberücksichtigung der elektronisch übermittelten Mitteilungen, sie ist allerdings nicht auf den Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage zurückzuführen. Vielmehr handelt es sich hierbei um einen inhaltlichen Fehler, der nicht nach § 293 BAO sanierbar ist.

Der Berufung war deshalb Folge zu geben und waren die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 16. Jänner 2008