

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Z Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. September 2012 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 293 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Höhe der Abgabe und der Bemessungsgrundlage wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2012 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der in Liechtenstein nichtselbständig tätige Beschwerdeführer hat in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 das Pendlerpauschale (1.356,00 €) und verschiedene Sonderausgaben geltend gemacht. Die Höhe der nichtselbständigen Einkünfte wurde in der Erklärung nicht beziffert. In der Einkommensteuererklärung angeschlossenen "Jahresabrechnung" der liechtensteinischen Arbeitgeberin über die im Jahr 2009 erfolgten Lohnauszahlungen wurden in tabellarischer Form die laufenden monatlichen Bezüge für Jänner bis Dezember mit einem "Zwischentotal" von 87.666,55 SFr sowie sonstige Bezüge (Bonuszahlung: 12.763,00 SFr; 13. Monatslohn: 7.450,00 SFr; Erfinderprämie: 200,00 SFr) und das sich ergebende "Gesamttotal" in Höhe von 108.079,55 SFr ausgewiesen. Weiters wurden die einzelnen gesetzlichen Abzüge, die Quellensteuer, der liechtensteinische Krankenkassenbeitrag und die Kinderzulage ziffernmäßig angeführt. In dem der Erklärung ebenfalls angeschlossenen Lohnausweis (Formular L 17) samt Berechnungsblatt wurden die Bruttobezüge unter der Kennziffer 350 mit 71.406,35 € und die sonstigen Bezüge unter der Kennziffer 351 mit 9.681,76 € ausgewiesen.

In einem Berechnungsblatt zur Ermittlung der Grenzgängereinkünfte hat das Finanzamt unter Zugrundelegung der Jahresabrechnung der Arbeitgeberin den in der Folge unter Kennziffer 350 eingetragenen Bruttolohn mit 89.052,55 SFr (Summe der laufenden Bezüge in Höhe von 87.666,55 SFr zuzüglich der Krankenkassenbeitragsvergütung in Höhe von 1.386,00 SFr) und die sonstigen Bezüge (Kennziffer 351) mit 20.413,00 SFr ermittelt.

Nach Durchführung eines das geltend gemachte Pendlerpauschale betreffenden Vorhalteverfahrens hat das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2009 mit Bescheid vom 26. Juli 2010 unter Berücksichtigung von nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einkünften in Höhe von 50.628,12 € mit 5.903,51 € festgesetzt, wodurch sich gegenüber den für das Jahr 2009 vorgeschriebenen Einkommensteuervorauszahlungen eine Gutschrift in Höhe von 6.888,86 € ergab.

Mit Bescheid vom 26. September 2012 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 gemäß § 293 BAO berichtigt, wobei die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug nunmehr mit 61.485,41 € angesetzt wurden und die Einkommensteuer mit 11.602,86 € festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, die Abgabenbehörde könne in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- oder Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. § 293 BAO solle die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestünden. Bei der Ermittlung der Bescheidgrundlagen seien die Lohndaten aus dem Lohnausweis fehlerhaft übernommen worden. Somit sei ein Teil der laufenden Bezüge als Sonderzahlungen begünstigt besteuert worden, während die tatsächlich ausgewiesenen Sonderzahlungen überhaupt nicht besteuert worden seien. Bei der Ermittlung der richtigen Bescheidgrundlage sei zu berücksichtigen, dass die über das Jahressechstel hinausgehenden Sonderzahlungen mit dem laufenden Tarif zu versteuern seien.

Weiters wurde unter Hinweis auf die betreffend das Jahr 2011 ergangene Berufungsvorentscheidung das Pendlerpauschale nur mehr mit 630,00 € berücksichtigt.

Dagegen wurde Berufung erhoben und beantragt, den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid aufzuheben, in eventu das nach einem Ergänzungsersuchen gewährte Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Der Begründung des Finanzamtes sei entgegenzuhalten, dass der Behörde, wie bei der am 17. Oktober 2012 erfolgten Akteneinsicht festgestellt, sämtliche Unterlagen zur Feststellung seiner Grenzgängereinkünfte, ua. ein eigenes Berechnungsblatt "Ermittlung der Grenzgängereinkünfte", in Papierform übermittelt worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass die Behörde, wie es bei der Veranlagung von Grenzgängereinkünften des Jahres 2009 arbeitstechnisch notwendig gewesen sei, eine eigene Berechnung der Grenzgängereinkünfte anhand der vorgelegten Unterlagen, insbesondere der Jahresabrechnung 2009 der Arbeitgeberin und der dort angeführten Bezüge

durchgeführt und dem Einkommensteuerbescheid 2009 als Ausdruck des Bescheidwillens zugrunde gelegt habe. Wie sich aus dem Arbeitsblatt des Veranlagungsaktes 2009 ergebe, habe die Behörde die Daten der Jahresabrechnung 2009 der Arbeitgeberin übernommen und der Abgabenfestsetzung den Betrag der sonstigen Bezüge nach eigener rechtlicher Beurteilung der Besteuerung gemäß § 67 EStG 1988 unterzogen. Damit ergebe sich, dass eben kein Schreib- oder Rechenfehler oder eine auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vorliege. Die Behörde habe möglicherweise die Besteuerung der Sonderzahlungen falsch beurteilt, aber dennoch ihren Bescheidwillen im Arbeitsbogen bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dokumentiert und diesen im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2009 auch nachvollziehbar manifestiert. Dies werde auch dadurch untermauert, dass die Einkommensteuervorauszahlungen 2010 mit 14.194,59 € festgesetzt worden seien, während die Einkommensteuer 2009 auf Grundlage von Einkünften in Höhe von 37.299,33 € mit 5.903,51 € festgesetzt worden sei. Die Behörde müsse somit bei der Ermittlung der Einkünfte des Jahres 2009 auch die zu erwartenden Einkünfte des Jahres 2010 unter Berücksichtigung der fortgeschriebenen Verhältnisse des Jahres 2009 unter Ansatz einer von Sonderzahlungen unbeeinflussten Einkünfteprognose vorgenommen haben. Es möge sein, dass der Behörde ein Fehler bei der rechtlichen Beurteilung der gemäß § 67 EStG 1988 begünstigt zu besteuernnden Einkünfte unterlaufen sei, dennoch basiere der Einkommensteuerbescheid 2009 auf einer rechtlich verbindlichen Entscheidung der Abgabenbehörde und könne nicht auf Grundlage des § 293 BAO berichtigt werden. Keinesfalls könne das Pendlerpauschale rückwirkend aberkannt werden, da diesbezüglich bereits im Zuge der Erstveranlagung ein Ergänzungsverfahren durchgeführt worden sei und somit kein Berichtigungsgrund vorliegen könne.

Mit Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise Folge gegeben, als das Pendlerpauschale wieder mit 1.356,00 € berücksichtigt wurde. Hinsichtlich der in Ansatz gebrachten Grenzgängereinkünfte wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Berichtigung gemäß § 293 BAO sei zurecht erfolgt, da bei der Ermittlung der Einkünfte nur ein Teil der Zahlungen aus der Jahresabrechnung der Arbeitgeberin übernommen und daher ein fehlerhafter Erstbescheid erlassen worden sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die steuerliche Vertretung ergänzend vorgebracht, dass eine Berichtigung gemäß § 293 BAO nach der Bestimmung des § 302 Abs. 2 BAO nur innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Einkommensteuerbescheides zulässig sei und die Berichtigung daher auch aus diesem Grund nicht rechtmäßig sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit

Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 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."

§ 302 BAO lautet auszugsweise:

"(1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

(2) Darüber hinaus sind zulässig:

a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;

..."

Aus der Regelung des § 302 Abs. 2 BAO kann entgegen der Sichtweise der steuerlichen Vertretung nicht abgeleitet werden, dass eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO nur innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig wäre. Die Jahresfrist nach § 302 Abs. 2 lit. a BAO ermöglicht nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut Berichtigungen gemäß § 293 BAO über die Grundregel des § 302 Abs. 1 BAO und somit über die Verjährungsfrist hinaus (vgl. VwGH 25.9.2012, 2009/13/0213). Die Jahresfrist ist demnach ua. für Bescheide bedeutsam, die (zulässigerweise) außerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurden (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 293 Tz 14). Dass die gegenständliche Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2009 mit Bescheid vom 26. September 2012 innerhalb der Verjährungsfrist (gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer fünf Jahre und beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist) erfolgt ist, ist offensichtlich und liegt eine diesbezügliche Rechtswidrigkeit somit nicht vor.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient § 293 BAO 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 (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205, und VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, mwN). Dabei trägt die Bestimmung unter anderem dem Umstand Rechnung, dass auch bei der Verwendung einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt wird, dass der Bescheid anders lautet, als es die Abgabenbehörde beabsichtigt hat (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205). 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. Darunter fallen zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass eine Abgabenbehörde den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst, nicht kennt, oder auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer eine Eintragung erfolgt (vgl. VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280, mwN). Die Unrichtigkeit muss dabei aber nicht aus dem Bescheid selbst ersichtlich sein, Erkenntnisquelle kann insbesondere auch der Akteninhalt sein (vgl. VwGH 11.8.2004, 2004/17/0002, und VwGH 25.3.1994, 92/17/0133).

Gemäß § 293 BAO berichtigt werden können demnach Flüchtigkeitsfehler oder andere Fehler in der Erklärung des Bescheidwillens, nicht hingegen Fehler im Bereich des Überlegens, des Schlussfolgerns oder des Urteilens, also etwa unrichtige Rechtsauffassungen, Folgen einer unrichtigen Sachverhaltsermittlung, Subsumtions- und Interpretationsfehler sowie sachliche Bescheid- oder Begründungsmängel [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Aufl., § 293 Anm. 13 (Stand: 1.7.2012, rdb.at)].

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2008/15/0280, auch die Berichtigung eines durch die Eintragung der die Sonderzahlungen nicht umfassenden Summe der Bruttobezüge unter der Kennziffer 350 bedingten fehlerhaften Bescheides gemäß § 293 BAO als zulässig beurteilt, wenn der Bescheidwille des Finanzamtes auf die Erfassung der gesamten Bezüge, also nicht nur der laufenden gerichtet gewesen ist.

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 die für die Ermittlung der Grenzgängereinkünfte erforderlichen Unterlagen vorgelegt hat und aus diesen auch die Höhe der laufenden und der gesamten Bruttobezüge sowie der Sonderzahlungen hervorgeht und das Finanzamt die Einkünfte im Zuge der Veranlagung unter Zugrundelegung der "Jahresabrechnung" der liechtensteinischen Arbeitgeberin mit gesondertem Berechnungsblatt ermittelt hat. Dabei unterlief ihm insoweit ein Fehler, als unter der Kennziffer 350 lediglich die Summe der laufenden monatlichen Bezüge ("Zwischentotal") zuzüglich des gewährten Krankenkassenvergütungsbeitrages ausgewiesen wurde und die sonstigen Bezüge lediglich unter der Kennziffer 351 erfasst wurden.

Von der Datenverarbeitungsanlage werden von der Summe der Bruttobezüge (KZ 350) die begünstigt und nicht als laufende Bezüge zu besteuernnden sonstigen Bezüge in Abzug gebracht. Durch den Fehler des Finanzamtes wurde somit bewirkt, dass die mit dem laufenden Tarif zu erfassenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit infolge der Kürzung um die begünstigt zu besteuernnden sonstigen Bezüge mit einem unrichtigen Betrag errechnet wurden. Dass der Wille der Behörde darauf gerichtet gewesen wäre, der Besteuerung nicht die gesamten vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugrunde zu legen, ergibt sich daraus jedoch nicht.

Entgegen der Sichtweise der steuerlichen Vertretung kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Behörde ein Fehler bei der rechtlichen Beurteilung der gemäß § 67 EStG 1988 begünstigt zu besteuernnden (sonstigen) Einkünfte unterlaufen wäre, zumal diese sowohl im Erstbescheid als auch im Berichtigungsbescheid jeweils mit dem aus den Beilagen des Beschwerdeführers hervorgehenden Betrag unter der KZ 351 eingetragen wurden, es wurde lediglich übersehen, den Betrag auch in die unter der KZ 350 eingetragene Summe der Bruttobezüge einzubeziehen. Ebenso kann aus den für das Jahr 2010 festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen nicht abgeleitet werden, dass dem Bescheid eine fehlerhafte Beurteilung zugrunde lag und ein entsprechender Bescheidswille im Einkommensteuerbescheid vom 26. Juli 2010 manifestiert worden wäre, zumal die Einkommensteuervorauszahlungen bereits mit Bescheid vom 28. September 2009 unter Zugrundelegung der für das Jahr 2008 festgesetzten Einkommensteuer ermittelt wurden und beruhen diese somit nicht, wie von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, auf den "fortgeschriebenen Verhältnissen des Jahres 2009".

Von einer bezüglich der anzusetzenden Grenzgängereinkünfte unrichtigen Willensbildung kann somit nicht ausgegangen werden, auch aus der Aktenlage ergeben sich keine Hinweise für eine solche Annahme. Vielmehr wurde der Fehler offenkundig durch die Eintragung des die sonstigen Bezüge nicht umfassenden Bruttobezuges bzw. die vom Sachbearbeiter offensichtlich nicht bedachte Kürzung des unter der KZ 350 eingetragenen Betrages um die sonstigen Bezüge und somit einen bloßen Eingabefehler bewirkt. Bei einer händischen Ausfertigung des Bescheides wäre ein solcher Fehler jedenfalls zu Tage getreten und damit vermeidbar gewesen, würden dabei die laufenden Bezüge doch nicht (nochmals) um die sonstigen Bezüge gekürzt und wäre ein solcher Fehler zudem aufgrund der Differenz der errechneten Abgabe zu den geleisteten Vorauszahlungen augenscheinlich. Es liegt demnach kein Fehler im Bereich des Überlegens, des Schlussfolgerns oder des Urteilens vor.

Ist somit aber davon auszugehen, dass der Bescheidwille des Finanzamtes auf die Erfassung der gesamten Bezüge, also nicht nur der laufenden gerichtet gewesen ist, liegt ein gemäß § 293 BAO berichtigbarer Eingabefehler vor (vgl. VwGH 20.5.2010, 2008/15/0280). Die Berichtigung führte dabei lediglich zur Korrektur dieses Fehlers, die wiederum die rechnerischen Konsequenzen im berichtigten Einkommensteuerbescheid 2009, ua. auch die Anpassung des begünstigt zu besteuernnden Jahressechstels nach

sich zog. Eine Änderung des im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2009 zum Ausdruck gekommenen Willensentschlusses ist damit nicht verbunden.

Die Anwendung des § 293 BAO ist in das Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gestellt. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei verstanden. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen (vgl. VwGH 21.12.1990, 90/17/0344). Daher ist zB für Berichtigungen gemäß § 293 BAO insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 293 Tz 10) sowie der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten, welcher erfordert, dass Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen sind (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, und VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Vor diesem Hintergrund kann die Ermessensübung des Finanzamtes nicht als rechtwidrig erkannt werden, zumal die steuerliche Auswirkung aufgrund der Berichtigung des Einkommensteuerbescheides zweifelsohne nicht geringfügig ist und aus der Aktenlage auch keine unter dem Gesichtspunkt einer Unbilligkeit allenfalls zu berücksichtigenden Umstände hervorgehen.

Die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 293 BAO erweist sich somit hinsichtlich der Berichtigung des unter KZ 350 eingetragenen Bruttobezuges insgesamt als rechtmäßig. Hinsichtlich des Pendlerpauschales lag ein gemäß § 293 BAO berichtigbarer Fehler angesichts des im Erstbescheid diesbezüglich zum Ausdruck gekommenen Bescheidwillens zweifelsohne nicht vor und war der Beschwerde daher insoweit wie bereits in der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Die gegenständlich zu beurteilende Frage, ob die Eintragung der nur die laufenden Bezüge, nicht aber die sonstigen Bezüge umfassenden Summe der Bruttobezüge unter der Kennziffer 350 einen gemäß § 293 BAO berichtigbaren Fehler darstellt, wenn der Bescheidwille des Finanzamtes auf die Erfassung der gesamten Bezüge gerichtet war, ist durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.5.2010, 2008/15/0280, geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133

Abs. 4 B-VG wird durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 29. September 2015