



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 16. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 17. November 2008 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß [§ 293 BAO](#) entschieden:

Der Bescheid betreffend vom 17. November 2008 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß [§ 293 BAO](#) wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde mit dem Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 30. November 2007 antragsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt. Dabei wurden auch € 26.902,70 als Werbungskosten berücksichtigt, welche der Berufungswerber als Aufwendungen, welche ihm aufgrund doppelter Haushaltsführung erwachsen seien, geltend gemacht hatte.

Auf den ersten (nicht im Akt vorhandenen) Vorhalt des Finanzamtes antwortete der Berufungswerber am 19. Februar 2008, dass seine Ehegattin im Jahr 2006 in Karenz gewesen sei und nur das Kinderbetreuungsgeld erhalten habe. Beigefügt war eine Aufstellung derjenigen Aufwendungen, welche der Berufungswerber als Kosten der doppelten Haushaltsführung betrachtete (Familienheimfahrten € 2.442,00, diverse Aufwendungen € 15.549,54, Miete € 8.800,00, Strom € 555,16 = gesamt € 27.346,70).

Als Antwort auf den zweiten (nicht im Akt vorhandenen) Vorhalt des Finanzamtes übermittelte der Berufungswerber mit Mail vom 11. März 2008 eine Aufstellung der oben genannten diversen Aufwendungen in 60 Positionen von Kleiderschrank über Plattengriller bis zu Heizöl.

In einem handschriftlichen Aktenvermerk vom 12. Juni 2008 hielt der Sachbearbeiter des Finanzamtes fest, dass er mit dem damaligen steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers ein ausführliches Gespräch über die Kosten der doppelten Haushaltsführung des Berufungswerbers geführt habe und dass dabei die Werbungskosteneigenschaft sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in Frage gestellt worden sei.

Mit Email vom 11. Juli teilte der Berufungswerber mit, dass der Berufungswerber bis 31. März im D A karenziert gewesen sei, da es nicht sicher gewesen sei, ob er die Anstellung in B auf Dauer werde ausüben können. Dementsprechend habe er sich auch erst mit Juni 2008 aus der E für A streichen lassen und sei auch anfangs kein Hauptwohnsitz der Familie in C geplant gewesen. Die Ehegattin des Berufungswerbers habe zwar einen Nebenwohnsitz in C gemeldet, jedoch tatsächlich weiterhin im Familienwohnsitz in A gewohnt, wo auch ihr Hauptwohnsitz gemeldet gewesen sei. Erst im August 2007 sei die Ehegattin des Berufungswerbers nach C gezogen und habe dahin ihren Hauptwohnsitz verlegt. Im Dezember 2007 sei die Wohnung in A aufgelöst worden.

In einem weiteren handschriftlichen Aktenvermerk vom 17. Juli 2008 wurde vom Bearbeiter des Finanzamtes festgehalten, dass in einem Gespräch mit einem Angestellten des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers geklärt worden sei, dass die geltend gemachten Aufwendungen um jene für den Gefrierschrank, den Airport Express, den Fön, Toast, den Plattengriller, die Blechschere, den Zaun für die Terrasse und die Anschlussgebühr für das Kabel-TV (gesamt € 1.676,36) zu kürzen seien. Danach seien diese Aufwendungen im Verhältnis zu den Kosten für eine Kleinwohnung von 55m² zu vermindern. Die tatsächliche Wohnungsgröße sei aber vom Berufungswerber noch bekannt zu geben.

Mit Email vom 19. September 2008 übermittelte der Berufungswerber einen Wohnungsplan, aus welchem die Größe der vom Berufungswerber verwendeten Wohn(nutz)fläche nicht ersichtlich war.

Am 3. Oktober 2008 übersandte der Berufungswerber den Mietvertrag vom 1. Februar 2006 über die genannte Wohnung, aus welchem hervorgeht, dass der Berufungswerber für eine 140m² Wohnung samt Terrasse, Doppelgarage, Sauna, Dachboden und Garten monatlich einen Hauptmietzins von € 800,00 und zusätzlich die Betriebskosten (ausgenommen Müllabfuhr und Hausversicherung) bezahlen sollte.

Das Finanzamt hob mit Bescheid datiert vom 13. Oktober 2008 den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 30. November 2007 auf und gab als Begründung bloß den Gesetzestext des [§ 299 BAO](#) an. Auch im (neuen) Einkommensteuerbescheid 2006 vom gleichen Datum erläutert das Finanzamt nicht, in welcher Hinsicht sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 30. November 2007 als unrichtig erwiesen hat.

Allerdings werden die vom Berufungswerber geltend gemachten Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auf € 7.784,52 reduziert und dies damit begründet, dass als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kämen, welche dadurch erwachsen, dass man am Beschäftigungsort wohnen müsse. Es seien nur jene Kosten absetzbar, welche für eine zweckentsprechende Wohnung aufgewendet werden müssten. Die darüber hinausgehenden Kosten seien gemäß [§ 20 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) nicht abzugsfähig. Die Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen errechne sich daher aufgrund der Miete für eine Kleinwohnung von maximal 55m², den Betriebskosten und den Ersteinrichtungskosten und würden daher nur in einer Höhe von € 7.784,52 anerkannt.

Am 7. November 2008 verfasste der Bearbeiter des Finanzamtes einen kurzen Aktenvermerk über ein Telefongespräch mit einem Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers. Darin hielt er stichwortartig Folgendes fest: „*Prozentsatz dürfte falsch sein! 39,29%*“. Am 10. November wurde dieser Aktenvermerk noch in einer anderen Handschrift um die Worte „*Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#)*“ ergänzt.

Am 11. November 2008 erließ das Finanzamt einen als „*Einkommensteuerbescheid 2006 Berichtigung gemäß [§ 293b BAO](#) zu Bescheid vom 13. Oktober 2008*“ bezeichneten Bescheid. Unter der Festgesetzten Einkommensteuer durch einen durchgehenden Strich oben und unten hervorgehoben wird noch verfügt: „*Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 13. Oktober 2008 sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte: - Steuerabzugspflichtigen Einkünfte*“.

Bei der Berechnung des Einkommens des Berufungswerbers wurde bei diesem Bescheid datiert vom 11. November 2008 € 11.588,42 an Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt und dies in keiner Weise begründet.

Gegen den berichtigten Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 11. November 2008, eingelangt beim Berufungswerber am 17. November 2008 richtet sich die Berufung datiert vom 12. Dezember 2008 zur Post gegeben am 16. Dezember 2008, in welcher sich der Berufungswerber gegen die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer wendet.

Dazu bringt der Berufungswerber vor, dass er in der Steuererklärung 2006 Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 24.904,70 geltend gemacht habe. Nach Rücksprache mit dem Finanzamt habe er zugestimmt, diese Kosten auf € 22.443,63 zu reduzieren. Diese seien jedoch mit der Begründung, dass diese unangemessen hoch seien, nicht in voller Höhe anerkannt worden. Unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen würden, dass er am Beschäftigungsort wohnen müsse, seien aber als beruflich veranlasste Mehraufwendungen abzugsfähig. Als Werbungskosten für eine Unterkunft am Ort der Beschäftigung seien jedenfalls jene Kosten absetzbar, die der Abgabepflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung aufwenden müsse. Dazu würden auch die Aufwendungen für Wohnungsmiete einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände zählen. Die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft, also maximal € 2.200,00 monatlich dürften dabei nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 aber nicht überschritten werden. Als Maßstab für die Angemessenheit diene der Richtsatz für nach Österreich entsandte Dienstnehme. Abzugsfähig seien demnach Kosten, soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von € 2.200 nicht übersteigen würden und ergebe sich daraus eine jährliche Angemessenheitsgrenze von € 26.400,00, weswegen der Berufungswerber beantrage € 22.443,63 als Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf den ersten Blick stellt sich beim angefochtenen Bescheid datiert vom 11. November 2008 die Frage, um was für eine Art von Bescheid es sich hier handelt.

Einerseits bezeichnet sich dieser Bescheid ausdrücklich als „*Berichtigung gemäß [§ 293b BAO](#)*“.

[§ 293b BAO](#) erlaubt es der Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht und insofern in Rechtskraft bestehender Bescheide einzugreifen.

Andererseits enthält der Spruch die ausdrückliche Aussage: „*Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 13. Oktober 2008 sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers – Steuerabzugspflichtigen Einkünfte*“.

Zur Korrektur von Ausfertigungsfehlern bietet [§ 293 BAO](#) das gesetzlich vorgesehene Mittel: „*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.“

Beide Normen sind „Sonstige Maßnahmen“ des 7. Abschnittes der BAO (Rechtsschutz) haben allerdings durchaus unterschiedliche Anwendungsvoraussetzungen.

Wie ein Bescheid und hier insbesondere dessen Spruch auszulegen ist, richtet sich nach ständiger Judikatur und Lehre (siehe hier für viele Ritz, BAO⁴, § 92 Tz 6, 7 und die dort zitierten Fundstellen) nach allgemeinen Auslegungsregeln, also den §§ 6 und 7 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811). Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch ist daher maßgebend, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist und kann bei Zweifeln am Inhalt des Spruches auch die Begründung als Auslegungshilfe herangezogen werden (Ritz, aaO., § 92 Tz 7).

Nun enthält, wie oben dargestellt, der Bescheid datiert vom 11. November 2008 keine Begründung, der vorgenommenen Änderungen. Allerdings ist aus der Berechnung der Einkommensteuer ersichtlich, dass nur die Werbungskosten bei nichtselbständigen Einkünften verändert wurden.

Bedenkt man weiter die allen Verfahrensparteien bekannte Entstehungsgeschichte des Bescheides datiert vom 11. November 2008, nämlich antragsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 2006 mit Bescheid datiert vom 29. Oktober 2007, drei Vorhalte und Antworten zur Frage der Werbungkosteneigenschaft der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit am 11. November 2008 und Kürzung der Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung im Einkommensteuerbescheid 2006 vom gleichen Datum mit zusätzlicher Begründung, wird klar, dass die Übernahme von Unrichtigkeiten aus der elektronischen Abgabenerklärung des Berufungswerbers vom 29. Oktober 2007 nicht die Ursache für den Berichtigungsbescheid datiert vom 11. November 2008 gewesen sein kann. Da nur eine einzige Kennziffer verändert wurde und diese im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid datiert vom 30. November 2007 unverändert von der Abgabenerklärung übernommen worden war, dazwischen genau wegen jener Kennziffer ein umfangreiches Vorhalteverfahren stattgefunden hat und in die Aufhebung nach [§ 299 BAO](#) und den neuen Sachbescheid datiert vom 13. Oktober 2008 gemündet hat, muss aus objektiver Sicht ausgeschlossen werden, dass das Finanzamt mit dem Bescheid vom 11. November 2008 die Berichtigung des Bescheides vom 13. Oktober 2008 aufgrund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten in der Abgabenerklärung vom 29. Oktober 2007 in Betracht gezogen haben könnte.

Dafür spricht auch der schon mehrfach zitierte Spruchteil, welcher darauf hinweist, dass ein Ausfertigungsfehler berichtigt werden sollte.

Es handelt sich also beim Bescheid vom 11. November 2008 um einen Berichtigungsbescheid nach [§ 293 BAO](#), welcher einen Ausfertigungsfehler beheben sollte. Dies wird auch durch den Inhalt des Aktenvermerkes vom 10. November 2008 gestützt, der ausdrücklich von einer (beabsichtigten) Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#) spricht.

Es ist daher als nächstes zu prüfen, ob der Berichtigungsbescheid vom 11. November 2008 tatsächlich die Voraussetzungen für einen Bescheid nach [§ 293 BAO](#) erfüllt.

[§ 293 BAO](#) soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, welche in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (Ritz, aaO., § 293 Tz 1 und die dort zitierte umfangreiche Judikatur, zuletzt VwGH 29.1.2009, 2008/16/005 unter Berufung auf Ritz ebenda). Dazu zählen etwa Schreib- und Rechenfehler und andere auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten.

Wie aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides datiert vom 11. November 2008 erkennbar ist, war es der Bescheidwille des Verfassers, die nach seiner Ansicht grundsätzlich als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen (in Höhe von € 23.228,34) in jenem Verhältnis zu vermindern als dem Unterschied der vom Berufungswerber bewohnten 140m² zu nach Ansicht des Finanzamtes angemessenen 55m² entspricht.

Dies wird auch durch die im Akt eingeklebten Kontrollabschnitte der elektrischen Rechenmaschine und dem Aktenvermerk vom 7. November 2008 („*Prozentsatz dürfte Falsch sein! 39,29%*“ [mit einem zusätzlichem Hackerl versehen]) nahegelegt.

Der erste eingeklebte Rechenstreifen, welcher nachträglich mit zwei querliegenden Kreuzen durchgestrichen wurde, stellt den Rechengang $140,00 * 55,00 / 100,00 = 77,00$ dar. Anschließend werden 23% (die Differenz von 77 auf 100) mit den genannten € 23.228,34 multipliziert.

Analysiert man diesen Rechengang zeigt sich, dass der Bearbeiter sich 55% von 140 (77) errechnet und dann die Ergänzung auf 100 für die weitere Rechnung verwendet hat.

Der zweite eingeklebte Rechenstreifen, stellt den Rechengang $55,00 * 100,00 / 140,00 = 39,29$ dar. Anschließend werden 39,29% mit € 23.228,34 multipliziert und dies mit den übrigen Werbungskosten (Familienheimfahrten) des Berufungswerbers zu den € 11.569,42 addiert, welche in der Berechnung der Einkommensteuer im Berichtigungsbescheid datiert vom 11. November 2008 auftauchen.

Der zweite Rechenstreifen zeigt die mathematisch richtige Aufteilung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, welche nach Ansicht des Finanzamtes als Werbungskosten anzuerkennen waren, im Verhältnis von 140 zu 55 entsprechend der Regeln der Verhältnisrechnung.

Der erste Rechenstreifen zeigt als mathematische Methode die Prozentrechnung, welche jedoch (auf die angewendete Weise) nicht geeignet ist, Aufwendungen in einem bestimmten Verhältnis zu kürzen. Dass der Bearbeiter dann nicht den vom ihm errechneten Prozentsatz vom 77% sondern die Ergänzung auf Hundert (23%) für die weitere Berechnung verwendet hat, legt den Schluss nahe, dass auch ihm aufgefallen war, dass 77% nicht einem Verhältnis von 55 zu 140 entsprechen kann.

Als Rechenfehler wurden in der Judikatur Additions-, Multiplikations- und Subtraktionsfehler und falsche Stellenwertbestimmung gesehen (vergleiche Ritz, aaO., § 293 Tz 4 und schon VwGH 15.10.1952, [2449/50](#)). Berichtigbare Rechenfehler sind also solche, die bei der Handhabung einer bestimmten mathematischen Methode durch Unachtsamkeit entstehen.

Wählt man jedoch die falsche mathematische Methode (Prozentrechnung statt Verhältnisrechnung) kann nicht mehr von einem bloßen Rechenfehler gesprochen werden. Durch die Wahl der mathematischen Methode drückt sich der Wille der Behörde aus, einen bestimmten Zahlenwert auf diese Weise zu berechnen. Von einem Auseinanderfallen von Bescheidwillen und objektiven Erklärungswert kann in einem solchen Fall nicht mehr gesprochen werden.

Wird also für die Berechnung von verhältnismäßig als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen die ungeeignete Prozentmethode (zusätzlich auch noch fehlerhaft) anstelle der logisch richtigen Verhältnisrechnung angewendet, handelt es sich nicht um einen berichtigbaren unterlaufenen Rechenfehler im Sinne des [§ 293 BAO](#).

Steht damit fest, dass der Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 13. Oktober 2008 nicht gemäß [§ 293 BAO](#) (und auch nicht nach [§ 293b BAO](#)) berichtigt hätte werden dürfen, so stellt sich als nächstes die Frage, wie mit diesem Umstand im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren umzugehen ist.

Nach [§ 289 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) (Aufhebung und Zurückverweisung wegen unzureichender Sachverhaltsermittlung durch die Abgabenbehörde erster Instanz) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß

den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Aufzuheben ist ein Bescheid dann, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung mehr in Betracht kommt (Ritz, aaO., § 289 Tz 33 und die zahlreichen dort genannten Entscheidungen).

Wie schon ausgeführt, ist die Wahl der falschen mathematischen Methode zur Berechnung der Werbungskosten kein Fehler, der einer Berichtigung nach [§ 293](#) oder [§ 293b BAO](#) zugänglich wäre. Es kann daher im Berufungsverfahren auch kein (geänderter) Berichtigungsbescheid erlassen werden. Dementsprechend ist der als „*Einkommensteuerbescheid 2006 Berichtigung gemäß [§ 293b BAO](#) zu Bescheid vom 13. Oktober 2008*“ bezeichnete Bescheid datiert vom 11. November 2008 ersatzlos aufzuheben und lebt der Einkommensteuerbescheid 2006 in der Form, wie sie am 13. Oktober 2008 festgehalten wurde, wieder auf.

Angemerkt sei, dass wäre dem Finanzamt ein berichtigbarer Rechenfehler im Einkommensteuerbescheid 2006 unterlaufen und wäre dieser im angefochtenen Bescheid datiert vom 11. November 2012 korrigiert worden, die gegenständliche Berufung abzuweisen gewesen wäre. Der Berufungswerber wendet sich nämlich mit dem gegenständlichen Berufungsschreiben nicht gegen die Berichtigung (Verhältnisrechnung) an sich, sondern begehrt vollen Werbungskostenabzug ohne Verhältnisrechnung. Dies hätte er jedoch nur bei einer rechtzeitigen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 13. Oktober 2008 einwenden können (Teilrechtskraft, vergleiche Ritz, aaO., § 293 Tz 20).

Linz, am 28. Juni 2012