



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 16. September 2009 betreffend Berichtigung nach § 293b BAO zum Einkommensteuerbescheid 2007 vom 24. Juni 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Zulässigkeit einer Berichtigung des am 24. Juni 2008 an die Berufungswerberin (Bw) ergangenen Einkommensteuerbescheides 2007 durch den auf Basis des § 293 b BAO ergangenen, nunmehr angefochtenen Berichtigungsbescheid vom 16. September 2009.

Die Bw hatte in ihrer Einkommensteuer- (ESt-) Erklärung für 2007 ihre Einkünfte aus einem nach § 109a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) meldepflichtigen freien Dienstvertrag nicht angegeben, stattdessen aber *zwei* anstatt richtig *eine* bezugsauszahlende Stelle angeführt. Das Finanzamt Graz-Stadt (FA) hatte zunächst am 24. Juni 2008 einen ESt-Bescheid erlassen, in welchem die Einkünfte aus dem freien Dienstvertrag nicht berücksichtigt waren.

In der Folge versuchte das FA unter Inanspruchnahme verschiedener Verfahrenstitel die Einkünfte der Bw aus dem freien Dienstvertrag in die Besteuerung einzubeziehen. Auch der nunmehr angefochtene Bescheid nach § 293b BAO erging zu diesem Zweck.

In der Berufung gegen diesen Bescheid verwies die Bw darauf, dass sie ihrer Einkommensteuererklärung für 2007 – so wie inzwischen auch jener für 2008 - eine Mitteilung

ihres Auftraggebers gemäß § 109a EStG als Beilage angeschlossen habe, mit welcher sie ihrer Offenlegungsverpflichtung nachgekommen sei und aufgrund welcher das FA eine ordnungsgemäße Besteuerung der strittigen Einkünfte durchführen hätte können. Das FA habe selbst eingeräumt, über diese Mitteilung in elektronischer Form bereits vor Einlangen ihrer Steuererklärung verfügt zu haben. Die irrtümliche Anführung von zwei bezugsauszahlenden Stellen in ihrer Steuererklärung könne eine Maßnahme nach § 293b BAO ebenso wenig rechtfertigen, wie das Übersehen von Aktenteilen durch die Abgabenbehörde eine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO zu tragen imstande sei. Letzteres habe sie bereits in ihrer Berufung gegen den zunächst nach § 293 BAO berichtigten Bescheid vorgebracht. Das FA sei ihrer Argumentation mittels stattgebender Berufungsentscheidung (BVE) gefolgt. Wenn es nunmehr denselben Sachverhalt neuerlich einer Berichtigung nach § 293 BAO unterziehe, so liege eine unzulässige Änderung der Rechtsansicht durch die Abgabenbehörde vor, die keine Handhabe für eine neuerliche Bescheidberichtigung nach derselben Bestimmung biete.

In einer abweisenden BVE verwies das FA darauf, dass die ESt-Erklärung der Bw tatsächlich offensichtlich unrichtige Angaben bezüglich der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen und hinsichtlich der Bezüge aus nach § 109a EStG mitteilungspflichtigen Einkünften enthalten habe, deren Richtigstellung eine Maßnahme nach § 293b BAO rechtfertige. Eine vom unrichtigen Inhalt der Abgabenerklärung abweichende Beilage stehe dem nicht entgegen sondern biete vielmehr einen geradezu typischen Anlass für eine Berichtigung nach dieser Gesetzesbestimmung.

Im Vorlageantrag wiederholte die Bw, nach zusammenfassender Darstellung des bisherigen Verfahrensganges, ihren Standpunkt, dass das bereits rechtskräftig mit BVE abgeschlossene Berichtigungsverfahren nach § 293 BAO dem nunmehr, wenn auch mit anderer Begründung neuerlich nach „§ 293 BAO“ berichtigten Bescheid entgegenstehe. Die offensichtliche Unrichtigkeit habe das FA bereits durch die Richtigstellung der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen im Erstbescheid vom 24.Juni 2008 behoben.

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

#### **1. Rechtslage:**

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigten, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO ist vor allem in jenen Fällen anwendbar, in denen eine Unrichtigkeit deshalb in den Bescheid übernommen wurde, weil er ungeachtet allfälliger Prüfungshinweise vor

Durchführung eines nach der Aktenlage gebotenen Ermittlungsverfahrens, somit unter Verletzung von Verfahrensvorschriften "laut Erklärung" erlassen wurde (VwGH 31.1.2001, 95/13/0065). § 293b BAO soll somit eine Handhabe gegen Abgabepflichtige bieten, die darauf hoffen, dass offensichtliche Unrichtigkeiten in ihren Abgabenerklärungen bei der Veranlagung übersehen werden und später mangels verfahrensrechtlicher Möglichkeiten nicht mehr berichtigt werden können (vgl. Ritz, BAO § 293b Rz 1).

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049).

*Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen* (VwGH 1.7.2003, 97/13/0230; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049; 22.12.2004, 2004/15/0126; 19.1.2005, 2001/13/0235) .

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist eine Berichtigung nach § 293b BAO unzulässig (VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; 21.1.2004, 2002/13/0071; 22.12.2004, 2004/15/0126).

Die behördliche *Aktenlage* umfasst neben dem so genannten „Papierakt“ auch in elektronischer Form vorliegende Informationen, die dem betreffenden Verfahren zuzuordnen sind.

Auch eine Unrichtigkeit, die auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht, ist nicht offensichtlich und berechtigt die Behörde nicht zu einer Berichtigung nach § 293b BAO (VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124).

Offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann einer Berichtigung auf Basis des § 293b BAO zugänglich, wenn sie aus Abgabenerklärungen übernommen wurden. Eine solche Übernahme liegt vor, wenn die Abgabenbehörde dem Bescheid einen nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Sachverhalt zugrunde legt, weil sie die Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt.

Ist der Sachverhalt durchaus denkbar, führt er aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, so ist § 293b BAO anwendbar, wenn die Abgabenbehörde - etwa aufgrund eines Missverständnisses, von Mängeln im Denkprozess oder wegen fehlender Willensbildung - die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge nicht beseitigt (vgl. Ritz, BAO § 293b, Rz 7).

§ 293b BAO ist auch anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen wurde. „*Das weitgehende ungeprüfte Übernehmen des Inhaltes von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide ist nämlich durchaus nichts Unübliches und kann daher auch mehrmals wiederholt erfolgen. Inwieweit die Abgabenbehörde dabei gegen Verfahrensvorschriften verstößt ..., ist für die Berichtigungsmöglichkeit unerheblich*“ (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 293b BAO liegt die Durchführung der Berichtigung im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124; 21.1.2004, 2002/13/0071). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist etwa auf das Ausmaß der steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit Bedacht zu nehmen.

Die Frage des Verschuldens an der Unrichtigkeit des Bescheides ist nach dem Wortlaut des § 293b BAO für eine Berichtigung nach dieser Bestimmung nicht relevant. Nach der VwGH-Judikatur kommt es für die Anwendbarkeit des § 293b BAO insbesondere auf das Ausmaß der Aufwendung oder Vernachlässigung der gehörigen Aufmerksamkeit und Sorgfalt des Behördenorganes bei der Erklärungsprüfung nicht an (VwGH 30.10.2001, 98/14/0085). Die Literatur sieht ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen auch aus Ermessensgründen nicht als Hindernis für eine Berichtigung an, da ansonsten § 293b BAO nahezu nie anwendbar wäre (vgl Ritz, ÖStZ 1990, 185; Oberleitner, FJ 2001, 108).

Einen Aspekt in der Ermessensentscheidung könnte die behördliche Verantwortlichkeit allenfalls darstellen, wenn etwa die unrichtige Angabe in der Abgabenerklärung durch Anleitung eines Behördenorgans bei der Eintragung in den Formularvordruck verursacht wurde.

## 2. Sachverhaltsfeststellung:

Die Bw hat im Jahr 2007 neben geringfügigen Einkünften im Rahmen eines Dienstverhältnisses auch Einnahmen aus einem nach § 109a EStG meldepflichtigen, freien Dienstvertrag in Höhe von 12.556,92 € erzielt.

Sowohl der Arbeitgeber aus dem Dienstverhältnis als auch der Auftraggeber aus dem freien Dienstvertrag kamen ihren gesetzlichen Meldepflichten ordnungsgemäß nach.

Die gem. § 109a EStG gemeldeten Daten wurde am 18.Jänner 2008 auf elektronischem Weg über den Hauptverband der Sozialversicherungsträger in die Werkvertragsdatenbank der Abgabenverwaltung eingespeist.

In ihrer am 10.Juni 2008 in Papierform beim FA eingereichten Einkommensteuererklärung für 2007 gab die Bw einerseits an, dass sie im Jahr 2007 Bezüge aus "2" Dienstverhältnissen erhalten habe, unterließ aber zugleich eine Eintragung in jenem, unmittelbar folgenden Feld des Erklärungsformulars, in dem sie lt. Formularvordruck den Erhalt von „*Mitteilungen gemäß § 109a EStG (Werkvertrag, freier Dienstvertrag)*“ anzugeben hat. Eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 ist dem vom FA vorgelegten Akt nicht zu entnehmen (wohl aber befindet sich darin ein den Berufungsangaben der Bw entsprechender Beleg als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008).

Im Zuge der Einkommensteuererklärung für 2007 stellte das FA die Zahl der lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisse der Bw gemäß der Zahl der elektronisch gemeldeten Lohnzettel auf „1“ richtig. In der Folge erging am 24. Juni 2008 ein Einkommensteuerbescheid für 2007, in welchem zwar die im elektronischen Lohnzettel enthaltenen (geringfügigen) nichtselbständigen Einkünfte, nicht aber die Einkünfte aus dem am 18. Jänner 2008 gemäß § 109a EStG gemeldeten freien Dienstvertrag erfasst waren.

Nachdem die Bw zunächst erfolglos zur Einreichung einer berichtigten Erklärung aufgefordert worden war, versuchte das FA die zu Unrecht unversteuert gebliebenen Einkünfte aus dem freien Dienstvertrag mit Verfahrenstiteln nach § 293 und § 303 Abs 4 BAO in die Besteuerung einzubeziehen. Dagegen verwehrte sich die Bw jeweils mit Erfolg durch Einbringung von Berufungen. Beide Bescheide wurden im Zuge stattgebender BVE aufgehoben.

In der Folge erließ das FA am 16.September 2009 den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 auf Basis des § 293b BAO. In der Bescheidbegründung verwies es auf die irrtümliche Angabe von zwei bezugsauszahlenden Stellen in der Erklärung. Tatsächlich liege nur ein Dienstverhältnis bei (Arbeitgebername) vor. Bei der zweiten Beschäftigung (Auftraggebername) handle es sich „*um eine nach § 109a mitteilungspflichtige Leistung*“. Diese offensichtliche Unrichtigkeit sei nach § 293b BAO zu berichtigen gewesen.

### 3. Rechtliche Beurteilung:

Zunächst ist zu betonen, dass dem anhängigen Verfahren eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO zu Grunde liegt. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um einen eigenständigen Berichtigungstitel, der in keinem verfahrensrechtlichen Zusammenhang mit einer Maßnahme nach § 293 BAO steht. Der Gesetzgeber hat in den Bestimmungen der §§ 293 und 293a bis 293c BAO aus systematischen Gründen vier unterschiedliche Verfahrenstitel zur Berichtigung unrichtiger Bescheide aneinandergereiht, von denen jeder für sich und unter unterschiedlichen

Voraussetzungen als eigenständige Rechtsgrundlage für eine Bescheidkorrektur ausgebildet ist. Erfüllt ein Sachverhalt, der einem Bescheid zu Grunde liegt, die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293 BAO nicht, hindert dies eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO in keiner Weise, sofern die nach dieser Bestimmung erforderlichen Merkmale vorliegen.

Für das anhängige Verfahren entscheidend ist daher einzig, ob die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 293b BAO erfüllt sind.

Die Bw hat in ihrer Einkommensteuererklärung 2007 *zwei* offensichtlich unrichtige Angaben gemacht. Einerseits war die Zahl der bezugsauszahlenden Stellen unrichtig, anderseits unterblieb eine Eintragung zum Erhalt von nach § 109a EStG meldepflichtigen Einkünften.

Zur Verdeutlichung des Umstandes, dass es sich dabei um zwei eigenständige Fehler handelt, mag dazu die Überlegung dienen, dass die strittige ESt-Erklärung bei ansonsten unverändertem Inhalt auch dann noch unrichtig gewesen wäre, wenn die Bw richtiger Weise nur *eine* bezugsauszahlende Stelle angegeben hätte.

In Hinblick auf die im Zeitpunkt des Ergehens des Erstbescheides vom 24.Juni 2008 vorhandenen elektronischen Meldungen einerseits des Arbeitgebers und anderseits des Auftraggebers der Bw, die zum Zwecke der Einkommensbesteuerung erfolgten, wäre sowohl die Übernahme der Erklärungsdaten bezüglich der Zahl der bezugsauszahlenden Stellen offensichtlich unrichtig gewesen, als auch jener zu den nach § 109a EStG meldepflichtigen Einkünften.

Erstere wurde bereits vor Ergehen des ESt-Bescheides vom 24. Juni 2008 richtiggestellt. Auf diese Unrichtigkeit konnte die Erstbehörde eine Berichtigung dieses Bescheides nach § 293b BAO nicht stützen. Der zweite, offensichtlich fehlerhafte Erklärungsinhalt war dagegen einer Maßnahme nach § 293b BAO grundsätzlich zugänglich.

Aus Sicht des UFS hat die Erstbehörde mit der Begründung des angefochtenen Bescheides hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht, dass sie die Berichtigung (neben der unrichtigen Zahl der bezugsauszahlenden Stellen auch) auf die mitteilungspflichtigen Einkünfte aus dem freien Dienstverhältnis stützt. Deren richtige Besteuerung im Bescheid machte die Erfassung in den Besteuerungsgrundlagen erforderlich, die im Bescheid vom 24. Juni 2008 unterblieben war. Sowohl die dbzgl. Unrichtigkeit der Erklärung als auch die zu deren Berichtigung im angefochtenen Bescheid gesetzte Maßnahme war aus der Sicht des angefochtenen Bescheides von der (bereits erfolgten) Richtigstellung der Zahl der bezugsauszahlenden Stellen unabhängig.

Der angefochtene Bescheid stützt sich daher auf eine Begründung, welche eine gesetzeskonforme Berichtigung nach § 293b BAO trägt. Dass die Erstbehörde darüber hinaus

auch die im Erstbescheid bereits korrigierte Zahl der bezugsauszahlenden Stellen in der Begründung anführte, konnte die Bw unter den dargestellten Umständen in ihren Rechten nicht beeinträchtigen.

Auch die weiteren Voraussetzungen für die Anwendung des § 293b BAO lagen nach dem Verfahrensergebnis vor.

Die Feststellung der Steuerpflicht der nach § 109a EStG gemeldeten Zuflüsse sowie deren Nichterfassung im Bescheid vom 24. Juni 2008 bedurfte keiner über den (auch elektronischen) Akteninhalt hinausgehenden Erhebungen der Erstbehörde.

Auch die Bw hat die Steuerpflicht der strittigen Einnahmen im Rechtsmittel nicht bestritten. Vielmehr hat sie mit dem Verweis auf die (nicht aktenkundige) Beilage selbst eingeräumt, dass auch sie von einer Steuerpflicht der darin enthaltenen Zuflüsse ausgegangen ist. Damit ist auszuschließen, dass die fehlende Angabe in der ESt-Erklärung 2007 auf einer Rechtsansicht der Bw über die Steuerfreiheit ihrer Einnahmen von der Firma Auftraggebername beruht und es bedarf keiner weiteren Untersuchung, ob diese allenfalls vertretbar gewesen wäre. Ebenso kann im Übrigen einer „irrtümlichen“ Eintragung von zwei bezugsauszahlenden Stellen schon begrifflich keine (allenfalls vertretbare) Rechtsansicht zu Grunde gelegen sein.

Auch dass die angesprochene Eintragung im vorgesehenen Formularfeld für Mitteilungen nach § 109a EStG unterblieben ist, hat die Bw nicht bestritten. Aus welchen Gründen dies erfolgt ist, ob irrtümlich oder bewusst, ist für eine Maßnahme nach § 293b BAO nicht relevant und bedarf daher keiner weiteren Erörterung. Ebenso kann es, wie dargestellt, als unerheblich dahingestellt bleiben, ob der Behörde ein Verschulden an der Nichterfassung der nach § 109a EStG gemeldeten Zuflüsse im ESt-Bescheid vom 24. Juni 2008 anzulasten ist.

Zur Ermessensentscheidung ist festzuhalten, dass die mit dem angefochtenen Bescheid vorgeschriebene ESt von 1.157,07 € nach der gefestigten VwGH-Judikatur keinesfalls als geringfügig anzusehen ist. Hinweise auf ein fehlerhaftes Behördenverhalten als Auslöser für die unterlassene Eintragung in der ESt-Erklärung der Bw für 2007 sind im Verfahren nicht hervorgekommen. Auch wurden sonstige Umstände, die im Rahmen der Ermessensentscheidung ein Abgehen vom Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsicherheit erforderlich machen würden, im Verfahren nicht evident.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. Jänner 2013