



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde F, M 11, vertreten durch Dr. Roland Dolezal, Steuerberater, 3040 Neulengbach, Wiener Straße 47, vom 29. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 20. Juni 2005 betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2002 gemäß § 293b der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2002 im Beisein der Schriftführerin Yvonne Primosch nach der am 19. Dezember 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war im Berufungsjahr ua. Grenzgänger nach XX und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Neben einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 (Vordruck E1), in der der Bw. im Hinblick auf seine Grenzgängereinkünfte auf eine Beilage verwies ("lt. Beilage"), legte er ua. eine Beilage "ad 4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" sowie einen Lohnausweis seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin (Fa. W.) vor. Während in der erstgenannten Beilage ein "Bruttoerwerb laut Lohnausweis" im Betrag von 111.420,00 sFr angegeben wurde, wies die Arbeitgeberin des Bw. im Lohnausweis einen "total Bruttoerwerb" in Höhe von 130.000,00 sFr

aus, der sich wiederum aus einem "Monatslohn" im Betrage von 111.420,00 sFr und einem "Anteil 13. + 14. Gehalt" in Höhe von 18.580,00 sFr zusammensetzt.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 21. Juni 2004 unter Hinweis auf § 293b BAO mit der Begründung, dass die sonstigen Bezüge in Höhe von 18.580,00 sFr irrtümlich nicht dem Bruttolohn hinzugerechnet worden seien.

Mit Bescheid vom 20. Juni 2005 setzte das Finanzamt gleichzeitig auch Anspruchszinsen in Höhe von 324,63 € fest.

Gegen diese beiden Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 29. August 2005 Berufung erhoben. Im Berufungsschriftsatz wandte sich die steuerliche Vertretung des Bw. gegen die unrichtige rechtliche Beurteilung, aber auch gegen die Verletzung von Verfahrensvorschriften und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

Mit dem angefochtenen (Berichtigungs-)Bescheid sei im Wesentlichen die gesamte Steuerbemessungsgrundlage des Abgabepflichtigen neu festgelegt worden; dies sei damit begründet worden, dass im Bescheid vom 21. Juni 2004 die sonstigen Bezüge in der Höhe von 18.580,00 sFr irrtümlich nicht dem Bruttolohn hinzugerechnet worden seien.

Die Bestimmung des § 293b BAO setze voraus, dass eine Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung übernommen werde. Dies sei im gegenständlichen Verfahren ganz offensichtlich nicht der Fall. Die Abgabenerklärung sei vollständig und richtig und als solches auch erkennbar. Die Anwendung der Bestimmung des § 293b BAO sei rechtsirrig erfolgt, weil - wenn überhaupt - eine Unrichtigkeit auf Seiten der Abgabenbehörde, nicht jedoch auf Seiten des Abgabepflichtigen bzw. in dessen Abgabenerklärung unterlaufen sei. Das amtliche Formblatt zur Abgabe der Einkommensteuererklärung habe für das relevante Jahr in Punkt 4. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zwei Abschnitte vorgesehen:

- a) Die Einkünfte würden vom Finanzamt automatisch vom Lohnzettel übernommen, was beim Bw. nicht zutreffend sei, oder
- b) der Abgabepflichtige gibt die "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind" mit einer beiliegenden Aufstellung bekannt (Kennzahl 359). Dazu werde der Abgabepflichtige in der Rubrik mit dem vorgedruckten Wortlaut "Iaut beiliegender Aufstellung" aufgefordert.

Der Vordruck habe für die vorliegenden Eventualitäten und Erklärungen vorgesehen, dass eine beiliegende Aufstellung zu verwenden sei. Der Abgabepflichtige habe diese Formvorschrift beachtet und damit die Voraussetzung einer vollständigen, richtigen und widerspruchsfreien Abgabenerklärung erfüllt. Die sonstigen Bezüge seien in der beiliegenden Aufstellung vor dem gesamten Bruttoerwerb gesondert ausgewiesen. Der Lohnausweis als Beilage sei klar und sowohl in sich, als auch mit dem Formular widerspruchsfrei. Die Abgabenbehörde habe

sich auch mit der beiliegenden Aufstellung, dem Lohnausweis auseinandergesetzt und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Beilage entnommen. Insofern ist erwiesen, dass ein allfälliger Irrtum auch nicht in einem Widerspruch, der auf dem Formvordruck abgegebenen Erklärungen und der Beilage gegründet sein könne. Die Abgabenbehörde hätte sonst nämlich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze unberücksichtigt gelassen. Der angefochtene Bescheid sei rechtswidrig ergangen, weil er keine Berichtigung darstelle. Hätte die Behörde einen Berichtigungsbescheid erlassen, so hätte sie sich auf den Abgabenbescheid vom 21. Juni 2004 bezogen und diesen "insoferne" berichtigt, als er ihres Erachtens offensichtlich unrichtig gewesen sei (Verweis auf Ellinger/Iro/Kramer, BAO, Kommentar, Anm. 8 zu § 293b BAO). Ein Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO würde zu dem ursprünglichen Bescheid hinzutreten (Verweis auf UFS 23.3.2004, RV/1758-W/02, in: SWK, 28.4.2004). Dies sei hier jedoch nicht erfolgt. Hätte sich die Abgabenbehörde darauf beschränkt, die sonstigen Bezüge zu berücksichtigen, so hätte sie die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 mit 6% versteuert. Die Nachforderung hätte daher nur rd. 700,00 € und nicht 5.432,00 € betragen. Mit dem angefochtenen Bescheid sei nicht ein Sachverhalt aus der Abgabenerklärung berichtigt, sondern die gesamte Abgabe neu festgesetzt und damit der Grundsatz "ne bis in idem" verletzt worden. Mit einer Neufestsetzung der Abgabenbemessungsgrundlage hätte die Abgabenbehörde jedoch den bisherigen Bescheid zu beheben gehabt.

Aus der oben zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates gehe weiters hervor, dass zentrales Begründungselement eines berichtigenden Bescheides, der hinsichtlich der Berichtigungen zu dem ursprünglichen Bescheid hinzutrete, Ausführungen dahingehend seien, aus welchen Erwägungen die Behörde zu der Ansicht gelangt sei, dass gerade der zur Berichtigung führende Sachverhalt vorliege.

Die Abgabenbehörde habe begründet, dass im Bescheid die sonstigen Bezüge irrtümlich nicht hinzugerechnet worden seien. Auf dem Lohnausweis seien Bruttolohn und sonstige Bezüge klar erkennbar differenziert. Wenn beim Bruttolohn die sonstigen Bezüge nicht berücksichtigt worden seien, handle es sich vermutlich um eine unrichtige, wenn auch vertretbare rechtliche Beurteilung durch die Abgabenbehörde. Diese sei keiner Berichtigung zugänglich.

Der Fehler - sofern hier ein solcher dem Bescheid vom 20. Juni 2004 zugrunde liege -, sei der Abgabenbehörde im Bescheid und nicht bei der Übernahme von Erklärungen des Abgabepflichtigen unterlaufen. Die Behörde hätte sonst begründet, dass in der Abgabenerklärung Widersprüche aufgetreten seien, die sie nicht erkannt habe. Diese Begründung sei nicht abgegeben worden, weil die Abgabenbehörde die Wirklichkeit auf Grund der Abgabenerklärung ganz richtig erkannt habe. Die Übernahme eines anderen Sachverhaltes, als er in der Abgabenerklärung dargestellt worden sei, werde von der Abgabenbehörde nicht

einmal behauptet. Ob oder weshalb die Abgabenbehörde in der Folge die sonstigen Bezüge nicht im Bescheid berücksichtigt habe, sei nicht dem Abgabepflichtigen anzulasten.

Vorsorglich sei ausgeführt, dass auch keine sonstigen Aufhebungsgründe erfüllt seien.

Soferne die Abgabenbehörde den Sachverhalt nunmehr § 293 BAO unterstellen wolle, sei darauf hingewiesen, dass auch die Voraussetzungen für die Berichtigung eines der Abgabenbehörde unterlaufenen Fehlers nicht gegeben seien. In dem dem Verwaltungsgerichtshof-kenntnis vom 20. Juni 1990, 89/13/0113, zugrunde liegenden Beschwerdefall habe die Abgabenbehörde auf Grund eines Flüchtigkeitsfehlers erklärte Einkünfte des Abgabepflichtigen "irrtümlich vergessen". Im angefochtenen Abgabenbescheid werde begründet, dass sonstige Bezüge irrtümlich nicht berücksichtigt worden seien. Eine Berichtigung des Irrtums sei, wie der Verwaltungsgerichtshof dem Beschwerdeführer zuerkannte, unzulässig. Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterliefen, seien nicht berichtigungsfähig im Sinne des § 293 BAO. Dafür, dass die Abgabenbehörde einen anderen als den ergangenen Bescheid erlassen habe wollen, gebe es keine Anhaltspunkte und könne dies auch nicht angenommen werden.

Im Hinblick auf die Berufung betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen brachte der steuerliche Vertreter des Bw. Folgendes vor:

Da die Nachforderung der Abgabe zu Unrecht erfolgt sei, sei auch die Festsetzung der Anspruchszinsen rechtswidrig. Diesbezüglich werde die unrichtige rechtliche Beurteilung relativiert. Zur Begründung werde auf die Berufung über die Neufestsetzung der Einkommensteuer verwiesen.

Gemäß § 205 BAO seien Anspruchszinsen nach Entstehen des Abgabeanspruches festzusetzen. Sinngemäß gelte dies für Differenzbeträge a) aus Aufhebung von Abgabenbescheiden, b) aus Bescheiden, die aussprächen, dass eine Veranlagung unterbleibe, und c) aus völkerrechtlichen Verträgen.

Bei einer Abänderung gemäß § 293b BAO handle es sich um keine Aufhebung eines Bescheides, sondern um eine Korrektur einer offensichtlichen Unrichtigkeit. Diesbezüglich werde nochmals auf die obzitierte UFS-Entscheidung verwiesen. Es liege quasi ein Formalfehler zugrunde, welchen der Gesetzgeber korrigieren wolle. Wie bereits ausgeführt worden sei, trete der Berichtigungsbescheid zum ursprünglichen bzw. dem zu berichtigenden Bescheid hinzu. Es handle sich um keine Aufhebung im Sinne des § 293b BAO, weshalb keine Zinsen festzusetzen seien.

Nicht nur der klare Wortlaut der Bestimmung des § 293b BAO (sowie §§ 293 und 293a BAO), sondern auch der Wortlaut des § 299 BAO, wo sehr wohl von der Aufhebung die Rede sei, würde diese Interpretation unterstreichen. Im Falle der § 293 ff BAO habe die Abgabenbehörde bereits den Abgabenanspruch verwirklicht und den Bescheid erlassen. Dem Aufhe-

bungsbescheid gemäß § 299 BAO hingegen liege ein materiell unrichtiger Bescheid zugrunde, weshalb es auch eher billig erscheinen möge, den Abgabepflichtigen bis zur Aufhebung innerhalb eines Jahres mit Zinsen zu belasten. Die Berichtigung sei wegen ihres Formalcharakters hingegen länger zulässig, was gegenüber der Aufhebung hinsichtlich einer Nachverzinsung schon unbillig wäre. Insbesondere im Falle einer Berichtigung nach § 293 BAO, wo der Abgabepflichtige im guten Glauben den "latent" existierenden Zinsbetrag schon anderweitig verwendet habe und den Irrtum der Abgabenbehörde weder veranlasst oder gar verschuldet habe noch erkennen habe müssen, sei eine Verzinsung der nicht fällig gestellten Abgaben völlig unbillig und hielte mit einiger Wahrscheinlichkeit nach einer verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht Stand. Da aber eine Verzinsung im Falle einer Berichtigung gemäß § 293 BAO bei verfassungskonformer Interpretation nicht angenommen werden könne, sei bei wörtlicher Interpretation und kontextlicher Betrachtung auch die Verzinsung im Falle einer Berichtigung nach § 293b BAO auszuschließen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 5. September 2005, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 4. Oktober 2005 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag brachte der steuerliche Vertreter des Bw. unter Verweis auf sein bisheriges Berufungsvorbringen ergänzend Folgendes vor:

Der Begründung, es habe der Abgabepflichtige nicht einmal die Rechtsrichtigkeit des Erstbescheides behauptet, sei entgegenzuhalten, dass es nicht Sache des Abgabepflichtigen sei, den "richtigen" Bescheid auszuwählen, sondern Sache der Abgabenbehörde sei, einen richtigen Bescheid zu erlassen. Es sei vom Abgabepflichtigen und Berufungswerber auch nicht behauptet worden, dass der angefochtene Bescheid rechnerisch richtig sei. Diese Beantwortung sei insofern auch obsolet, weil der angefochtene Bescheid jedenfalls rechtswidrig sei.

Für die Beurteilung des Finanzamtes, dass die Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit in der gegenständlichen Abgabensache Vorrang habe, fehlten die diesbezüglich erforderlichen Feststellungen. Im Übrigen sei davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde auch beim berichtigten Bescheid von dessen Richtigkeit ausgegangen sei. Das Finanzamt stütze sich in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung auf § 293b BAO, weil eine (angebliche) unrichtige Abgabenerklärung erstellt worden sei. In der Berufungsvorentscheidung würden damit die rechtsbegründenden Bescheidgrundlagen unzulässigerweise abgeändert. Obgleich sich der angefochtene Bescheid auf § 293b BAO stütze, basiere der (erst-)angefochtene Bescheid darauf, dass im Bescheid "irrtümlich" die sonstigen Bezüge nicht hinzugerechnet worden seien. Nach allgemeinem Verständnis, weil ja nicht der Abgabepflichtige, sondern das Finanzamt den Bescheid erlasse, sei dies dahingehend zu interpretieren, dass der Irrtum in der Verantwortung des Finanzamtes liege.

Der angefochtene Bescheid führe aus, dass er den Bescheid vom 21. Juni 2004 hinsichtlich eines " Ausfertigungsfehlers " berichtige. Auch dieser Spruch sei mit den nun aufgestellten Behauptungen, der Bescheid beruhe auf einer unrichtigen Abgabenerklärung, nicht erklärbar. Ausfertigungsfehler seien Fehler der Behörde und nicht des Abgabepflichtigen. Dass das Finanzamt nunmehr vom Irrtum in der Begründung gänzlich absehe, bedürfe konkreter Feststellungen. Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung hingegen, die Abgabenerklärung sei unrichtig, sei völlig neu. Die Berufungsvorentscheidung vermittle den Eindruck, dass - der rechtlichen Beurteilung folgend - nun ein Sachverhalt nachgeholt werde, anstatt - den Verfahrensvorschriften folgend - den Sachverhalt festzustellen, welcher erst dann zu subsumieren sei. Die Berufungsvorentscheidung könne trotzdem nicht überzeugen, dass die Abgabenerklärung unrichtig sei. Eine Abgabenerklärung wäre unrichtig, wenn sie nicht den Tatsachen entspreche, dh. wenn das Erklärte nicht mit der realen Wirklichkeit übereinstimme. Das sei insbesondere der Fall, wenn Unvollständigkeiten oder erklärungsspflichtige Tatsachen nicht dargestellt würden. Nichts dergleichen werde in der Berufungsvorentscheidung dargestellt. Der Irrtum liege ausschließlich beim Finanzamt und nicht in einer unrichtigen Abgabenerklärung. Im dort beiliegenden Lohnausweis zur Abgabenerklärung, auf welchen verwiesen worden sei, seien der Bruttolohn, soweit der monatlich gezahlt worden sei, und der gesamte Bruttolohn, inklusive der Sonderzahlungen, dargestellt worden.

Dass das Finanzamt im Bruttolohn die sonstigen Bezüge nicht hinzugerechnet habe, sei dem Abgabepflichtigen erst mit dem Berichtigungsbescheid eröffnet worden. Das Finanzamt begründe in der Berufungsvorentscheidung, dass die Angabe im Bruttolohnausweis nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen könne. Ob ein in Liechtenstein zusätzlich zum Monatslohn gezahltes 13. und 14. Gehalt als monatlicher Bruttoerwerb zu beurteilen sei oder dem totalen Bruttoerwerb zuzurechnen sei, sei eine Rechtsfrage. Auch wenn aus Sicht des Finanzamtes die Rechtsfrage banal erscheine und simpel zu beantworten sei, komme dem Abgabepflichtigen nicht die Aufgabe der richtigen rechtlichen Beurteilung des Bruttogehaltes zu, sondern die Aufgabe, die Gegebenheiten darzulegen.

Bei der Beurteilung, ob die Erklärungen des Abgabepflichtigen offensichtlich unrichtig seien, sei vom Extremwert des Unrichtigen auszugehen (Verweis auf Stoll, BAO, Seite 2832). Das Erklärte müsse aus Sicht des Abgabepflichtigen unbestreitbar nicht existent sein. Der Berufungsvorentscheidung sei demnach nicht zu folgen, dass die Erklärung in der "Beilage zur Einkommensteuererklärung" mit dem Lohnausweis widerlegt werde. Auch der Lohnausweis des Dienstgebers weise einen Bruttoerwerb Monatslohn von 111.420,00 sFr aus. Aus Sicht des Abgabepflichtigen sei die Erklärung jedenfalls vertretbar.

Selbst wenn die Erklärung des Abgabepflichtigen als unrichtig beurteilt werden sollte, seien

die Voraussetzungen des § 293b BAO nicht erfüllt, weil die Unrichtigkeit nicht offensichtlich sei.

In der am 19. Dezember 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhältnismässiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

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

#### **1. Berichtigung gemäß § 293b BAO:**

Gegenständlich ist strittig, ob die - offenbar ungeprüfte - Übernahme eines Bruttolohnes bzw. -erwerbes von 111.420,00 sFr, damit die unterlassene Hinzurechnung der sonstigen Bezüge im Betrage von 18.580,00 sFr zum Bruttolohn, eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO zulässt oder nicht.

Die Bestimmung des § 293b BAO lautet:

*"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht."*

Normzweck war es, eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmässigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses zu schaffen, die es einerseits der Abgabenbehörde ermöglicht, im Zuge der Dateneingabe unterlaufene Unrichtigkeiten zu beseitigen, andererseits auch die Rechtsschutzmöglichkeiten der Partei erweitert, indem diese selbst nach Eintritt der formellen Rechtskraft ihr zuzurechnende und von der Behörde übernommene Fehler berichtigen lassen kann.

§ 293b BAO gestattet die Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig ist. Die Rechtswidrigkeit muss ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung haben, die die Grundlage des Bescheides gebildet hat. Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gibt somit dann einen Berichtigungsgrund nach § 293b BAO ab, wenn diese

- auf offensichtlicher Unrichtigkeit beruht,
- aus Abgabenerklärungen (darunter ist nicht nur der Erklärungsvordruck, sondern sind auch sämtliche Beilagen hiezu zu verstehen) übernommen wurde und

- die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Seiten 2830 f; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110).

Ob eine Unrichtigkeit vorliegt, richtet sich dabei nach dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung (Ritz<sup>3</sup>, BAO-Kommentar, Tz 4 f zu § 293b BAO).

Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Die Unrichtigkeit kann somit im Rechtsbereich oder im Tatsachenbereich liegen, dh. es kann sich um eine falsche rechtliche Beurteilung oder um den Gegebenheiten der realen Wirklichkeit nicht entsprechende Angaben über Sachverhalte handeln. Ob eine unzutreffende Rechtsauffassung und somit eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen.

Der Berichtigungstatbestand der "Offensichtlichkeit" liegt dann vor, wenn der in Streit stehende Bescheidfehler für jeden objektiven dritten Beobachter klar und eindeutig auf der Hand liegt bzw. ein solcher bei gebotener Aufmerksamkeit und Einsichtsfähigkeit den mit der Erstellung von Abgabenbescheiden befassten Personen erkennbar ist (erkennbar sein müsste), von diesen aber nicht wahrgenommen wurde. Diesem Erfordernis ist somit dann entsprochen, wenn die Abweichungen des Erklärten vom Rechtsrichtigen und Sachwirklichen so deutlich sind, dass die Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchung (im Rechtsbereich) und ohne weitere Erhebungen (im Tatsachenbereich) offen zu sehen ist. Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann somit nach der Lehre und Rechtsprechung auch dann vorliegen, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabepflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind. Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich. Eine Unrichtigkeit ist dann nicht "offensichtlich", wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht. Dagegen liegen aus Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten ua. bei der Übernahme offensichtlich unrichtiger rechtlicher Würdigungen vor (vgl. VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; VwGH 25.4.2002, 99/15/0255; VwGH 16.5.2002, 98/13/0180; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0235; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198; Stoll, a.a.O., Seiten 2831 ff; Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Seiten 888 f).

Entweder der Sachverhalt ist - zusammenfassend gesehen - als solcher offenbar widersprüchlich, kann also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen, wird aber von der Abgaben-



behörde dennoch ihrem Bescheid zugrunde gelegt, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit nicht erkennt, oder der Sachverhalt ist durchaus denkbar, führt aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, wobei die Abgabenbehörde entweder die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung, dh. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge, nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung) oder aber selbst (bewusst) diese unrichtige Rechtsauffassung teilt. Nur im letztgenannten Fall kann nicht gesagt werden, dass die Rechtswidrigkeit des Bescheides "auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht", denn kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides wäre diesfalls nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

§ 293b BAO lässt, wie sich aus der Verwendung des Wortes "insoweit" ergibt, eine Berichtigung lediglich hinsichtlich der übernommenen "offensichtlichen Unrichtigkeiten" zu, erlaubt also keine darüber hinausgehenden Bescheidänderungen. Mit der Bescheidberichtigung kann damit jener Bescheidspruch hergestellt werden, wie er bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung von vornherein gefasst worden wäre (VwGH 26.3.2003, 2002/13/0152). Es ist dabei nicht entscheidend, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist (vgl. Ritz, Berichtigungen gemäß § 293b BAO, in: ÖStZ 1990, Seiten 180 ff). Nach ständiger Rechtsprechung kommt es nämlich auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht an (VwGH 30.10.2001, 98/14/0085).

Auf den konkreten Fall angewendet bedeuten diese allgemeinen rechtlichen Ausführungen Folgendes:

Für den Berufungsfall war festzustellen, dass im Hinblick auf den klaren Wortlaut des Gesetzes

- ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich
- keine Zweifel bestanden, dass die in Rede stehenden sonstigen Bezüge dem Bruttolohn bzw. -erwerb hinzuzurechnen waren. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zählen alle Bezüge und Vorteile aus dem gegenständlichen Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Wie und in welcher Form die entsprechenden Bezüge zu versteuern sind, ist dabei unmaßgeblich. Der berichtigte Einkommensteuerbescheid vom 21. Juni 2004 war damit in jedem Falle objektiv rechtswidrig.

Der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter bestritt sowohl das Vorliegen irgendeiner Unrichtigkeit in der gegenständlichen Abgabenerklärung als auch das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung "Offensichtlichkeit". Diese Berufungseinwände fanden jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Tatsächlichen keine Deckung.

Der Einkommensteuererklärung des Bw. für das Jahr 2002 (Vordruck E1) war entsprechend einem Verweis in dieser Erklärung (Kennzahl 359) eine Beilage [„ad 4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“] angeschlossen, in der der „Bruttoerwerb laut Lohnausweis“ - ohne die Sonderzahlungen in Höhe von 18.580,00 sFr - im Betrage von 111.420,00 sFr ausgewiesen war. Im ebenfalls beigelegten Lohnausweis wies die Arbeitgeberin des Bw. einen „total Bruttoerwerb“ in Höhe von 130.000,00 sFr aus, der sich nach einer entsprechenden Überschrift „Bruttoerwerb“ einerseits aus einem „Monatslohn“ im Betrage von 111.420,00 sFr und andererseits einem „Anteil 13. + 14. Gehalt“ in Höhe von 18.580,00 sFr zusammensetzte. Es war dem Finanzamt zuzustimmen, dass der in der erstgenannten Beilage angeführte „Bruttoerwerb laut Lohnausweis“ dem tatsächlichen, im Lohnausweis ausgewiesenen Bruttolohn bzw. -erwerb (Summe aller Bruttobezüge; „Monatslohn“ zuzüglich „Anteil 13. + 14. Gehalt“) nicht entsprach und damit gegenständlich sehr wohl von einer Unrichtigkeit der Abgabenerklärung (darunter sind - wie oben bereits erwähnt - eben auch sämtliche Beilagen zu verstehen) auszugehen war. Der Bw. hat mit der Bezeichnung „Bruttoerwerb laut Lohnausweis“ in keiner Weise zum Ausdruck gebracht, dass damit nur die laufenden Bezüge gemeint waren. Die vom Bw. seiner Einkommensteuererklärung 2002 (E1) angeschlossenen Beilagen [Beilage betreffend „ad 4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ sowie der Lohnausweis] waren somit in sich widersprüchlich; es bestanden erhebliche Divergenzen zwischen diesen Beilagen. Solcherart lag dem Einkommensteuerbescheid 2002 vom 21. Juni 2004 die Übernahme eines offensichtlich widersprüchlichen, nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Sachverhaltes, alternativ die Übernahme einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung (die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge wurde von Seiten des Finanzamtes nicht wahrgenommen) aus der Abgabenerklärung bzw. einer hiezu vorgelegten Beilage zugrunde. Die zweifelsohne falsche Angabe des Bw. in seiner Abgabenerklärung bzw. in der zu dieser zählenden Beilage war kausal bzw. zumindest mitursächlich dafür (es wird auf die diesbezüglichen Ausführungen der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen), dass der berichtigte Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet wurde. Die Unrichtigkeit war offensichtlich, war die Abweichung des Erklärten [Beilage „ad 4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“] vom Rechtsrichtigen und Sachwirklichen doch so deutlich erkennbar bzw. widersprüchlich zum anderen Akteninhalt (Lohnausweis), dass die Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchung (im Rechtsbereich) und ohne weitere Erhebungen (im Tatsachenbereich) offen zu sehen war. Gegenständlich lag somit eine Erklärungsangabe des Bw. vor, die durch ihre deutliche Erkennbarkeit als objektiv offensichtliche Unrichtigkeit zu qualifizieren war, zumal eben der tatsächliche Gesamtbetrag an Bruttobezügen für das Finanzamt unschwer erkennbar gewesen wäre, wenn sie den der Abgabenerklärung angeschlossenen Lohnausweis diesbezüglich näher (ordnungsgemäß)

geprüft hätte (somit ohne weiteres Ermittlungsverfahren im Tatsachenbereich) bzw. wäre dem Finanzamt bei näherer Untersuchung die vom Bw. an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge klar erkennbar gewesen. Die Unrichtigkeit des (Gesamt-)Bruttobetrages beruhte jedenfalls auch auf keiner vertretbaren Rechtsansicht. Bei entsprechender Prüfung der Abgabenerklärung samt Beilagen hätte behördlicherseits von vornherein die Gewissheit bestanden, dass der in der Abgabenerklärung angeschlossenen Beilage "ad 4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" angegebene "Bruttoerwerb" nicht die Summe aller Bruttobezüge darstellt. Aus dem beiliegenden Lohnausweis wäre klar ersichtlich gewesen, dass diesem Betrag in Höhe von 111.420,00 sFr noch die sonstigen Bezüge hinzuzurechnen sind.

Im konkreten Fall lagen somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Voraussetzungen für eine Berichtigung im Sinne des § 293b BAO vor.

Der Umstand, dass das Finanzamt am Übersehen des gegenständlichen Fehlers und am verspäteten Aufgreifen ein Verschulden trifft, steht - wie bereits oben ausgeführt - einer Berichtigung nicht entgegen. Im Gegenteil, je krasser und offener zu Tage tretend die Unrichtigkeit des Erklärten, damit je schwerer der durch die sorglose Übernahme in den Bescheid bedingte Mangel ist, desto deutlicher kann sich der Berichtigungstatbestand erfüllt erweisen. Es kommt daher nicht auf das Ausmaß der Aufwendung oder Vernachlässigung der gehörigen Aufmerksamkeit und Sorgfalt des Behördenorganes an, sondern nur darauf, ob die qualifizierte Fehlerhaftigkeit tatsächlich besteht (vgl. dazu Stoll, a.a.O., Seiten 2834 f).

Was den Einwand des Bw. betrifft, dass § 293b BAO eine Berichtigung nur insoweit zulasse, als die Fehlerhaftigkeit des Bescheides zurückgehend auf die übernommene Unrichtigkeit reiche, weitere Fehler des Bescheides, nämlich andere als auf die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten durch die Behörde zurückzuführende Bescheidmängel, könnten aus dem Grund des § 293b BAO nicht zu einer Änderung des ansonsten zulässigerweise berichtigten Bescheides führen, so ist diesen Überlegungen zwar zuzustimmen, allerdings wird in diesem Zusammenhang auf die richtigen Ausführungen der Amtspartei in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, wonach lediglich die Bruttoeinkünfte um die sonstigen Bezüge in Höhe von 18.580,00 sFr erhöht und die auf die laufenden und sonstigen Bezüge entfallenden Werbungskosten entsprechend angepasst worden sind.

Wenn der Bw. weiters einwendet, der angefochtene Berichtigungsbescheid unterliege einem Begründungsmangel, so ist dazu festzuhalten, dass zwar ein Bescheid gemäß § 293b BAO zu dem ursprünglichen Bescheid hinzutritt und dieser als Bescheid sämtliche in § 93 BAO genannten Voraussetzungen zu erfüllen hat, jedoch eine entgegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar-

stellt, aber der Annahme der Bescheidqualität dieser Erledigung nicht entgegensteht (vgl. Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Tz 27 zu § 93 BAO).

Lagen nun die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vor, so lag diese im Ermessen. Eine Ermessensüberschreitung bzw. unrichtige Ermessensübung des Finanzamtes im Zuge der Bescheidberichtigung war gegenständlich nicht erkennbar und wurde von Seiten des Bw. auch nicht behauptet. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergab sich aus dem Ziel des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu den §§ 299 und 303 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen war (siehe dazu auch Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Seite 890). Da weiters die Folgen der Unrichtigkeit auch nicht geringfügig waren (die steuerliche Nachforderung beträgt gegenständlich 5.432,63 €), hat das Finanzamt bei Erlassung des strittigen nach § 293b BAO berichtigenden Einkommensteuerbescheides vom Ermessen im Sinne des Gesetzes zu Recht Gebrauch gemacht.

Die Berufung betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2002 gemäß § 293b BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

## **2. Festsetzung von Anspruchszinsen:**

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Gegenständlich lag dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid die im berichtigenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 20. Juni 2005 ausgewiesene Abgabennachforderung von 5.432,63 € zugrunde. Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides - wohl aber einen solchen Bescheid - voraus. Solche Bescheide sind daher nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig. Festzuhalten ist, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausge-

wiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind. Soweit sich das gegenständliche Berufungsvorbringen auf die Bekämpfung der Abgabennachforderungen bezieht, war dieses somit nicht geeignet die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Anspruchszinsen in Frage zu stellen.

Wie bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz richtig ausgeführt, ergeben sich zinsenrelevante Differenzbeträge (Nachforderungen oder Gutschriften) bei der veranlagten Einkommensteuer zum Beispiel aus Erstbescheiden, Änderungen nach § 295 BAO, aber auch, wie im Berufungsfall gegeben, aus Berichtigungen gemäß § 293b BAO (vgl. dazu auch Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Tz 8 zu § 205 BAO).

Jede Nachforderung oder Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen neuen Anspruchszinsenbescheid aus. Dabei ist die Ursache für den Zeitpunkt der Erlassung des zur Nachforderung führenden Bescheides bedeutungslos. Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergeben, ist unmaßgeblich, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Eine Bescheiderlassung nach dem für den Beginn des Zinsenlaufes maßgebenden Termin hat daher Zinsen unabhängig von einem Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde zur Folge. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen (siehe dazu auch die Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der oben zitierten Gesetzesbestimmung, RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff).

Auf Grund der in Rede stehenden Berichtigung gemäß § 293b BAO ergab sich im Berufungsfall ein zinsenrelevanter Differenzbetrag (Nachforderung in Höhe von 5.432,63 €) und löste diese Nachforderung daher (automatisch) einen neuen Anspruchszinsenbescheid aus; die Festsetzung der strittigen Anspruchszinsen erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

Weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus dem gegenständlichen Einkommensteuerakt war weiters ersichtlich, dass der berichtigende Einkommensteuerbescheid 2002 nicht rechtswirksam erlassen (vgl. dazu die obigen Ausführungen) oder die Höhe der Anspruchszinsen nicht korrekt berechnet worden wäre (der Berechnungsmodus als auch die Dauer der Verzinsung wurden gegenständlich nicht in Streit gestellt), sodass dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstanden. Die erfolgte Vorschreibung der strittigen Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2002 war daher als rechtmäßig zu beurteilen und war somit auch die diesbezügliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft gesehen war daher - gerade auch im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

---

Feldkirch, am 10. Jänner 2007