

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 17.Jänner 2014 betreffend den nach § 293b BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 beschlossen:

Die Beschwerde von 21.Februar 2014 gegen den nach § 293b BAO ergangenen Berichtigungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2009 vom 17.Jänner 2014 wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

In seiner am 20.Nov.2013 auf elektronischem Weg beim Finanzamt X (FA) eingereichten Einkommensteuer- (ESt-) Erklärung für 2009 gab der Beschwerdeführer (Bf) - neben nicht verfahrensrelevanten Daten - einerseits an, im Jahr 2009 von einer inländischen bezugsauszahlenden Stelle nichtselbständige Einkünfte erhalten zu haben und teilte der Abgabenbehörde anderseits im Abschnitt *Tarifbegünstigungen und Auslandseinkünfte* unter der Kennzahl (Kz) 375 mit, dass im Rahmen der Veranlagung Steuern im Betrag von 33.254,13 € anzurechnen seien. Weitere Angaben über Auslandseinkünfte enthielt die ESt-Erklärung 2009 nicht. Insbesondere fehlten Angaben zu den Kz 395/Kz 396 (ausländische Einkünfte mit Steueranrechnung/ anrechenbare ausländische Steuer).

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2009 stellte sich aufgrund einer automatischen Fehlernachricht heraus, dass der vom inländischen Arbeitgeber des Bf ausgestellte Lohnzettel auch Bezüge enthielt, welche dem Bf für seine vom Jänner bis Anfang Dezember in einem Tochterunternehmen seines Dienstgebers in den USA verrichteten Tätigkeiten ausbezahlt worden waren.

Nach telefonischer Vorabklärung des Sachverhalts übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf dem FA am 18.Dez.2013 auf elektronischem Weg eine detaillierte Aufstellung der 2009 zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte des Bf, unter Bekanntgabe

berichtigter Lohnzetteldaten, mit getrennter Zuordnung zu einem „Inlandslohnzettel“ und einem „Auslandslohnzettel“ sowie mit Anführung der unter Kz 395 und Kz 396 anzugebenden Beträge, Letztere unter Berücksichtigung des gesetzlich vorgesehenen Anrechnungshöchstbetrages.

Am 19.Dez.2013 erging ein ESt-Bescheid für 2009, der von den Daten der eingereichten ESt-Erklärung des Bf insofern abwich, als darin *Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug* mit einem Betrag von 94.037,42 € erfasst und der Besteuerung zum Normaltarif unterzogen waren.

Dieser Betrag war zwar der Berechnung der steuerlichen Vertretung des Bf vom 18.Dezember 2013 entnommen worden, stellte demnach jedoch einen noch um gewisse Abzüge zu verminderten Bruttbetrag dar. Aus Sicht des Bf waren damit die auf die Auslandstätigkeit des Bf entfallenden Bezüge überhöht besteuert worden.

Mit Mail vom 17.Jänner 2014 teilte die steuerliche Vertretung des Bf dem FA nach Durchsicht des mittlerweile zugegangenen ESt-Bescheides für 2009 mit, dass die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug (Kz 245) überhöht berücksichtigt worden seien und tatsächlich nur 84.573,49 € zu betragen hätten.

Noch am selben Tag erging auf Basis des § 293b BAO ein Berichtigungsbescheid zum Bescheid vom 19.Dez.2013, mit welchem dem Standpunkt der steuerlichen Vertretung im zuvor eingegangenen Mail Rechnung getragen wurde. Die *Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug* waren nunmehr mit 84.573,49 €, die angerechnete *ausländische Steuer* mit 32.814,51 € erfasst.

Der Spruch des Bescheides vom 17.Jänner 2014 enthält den Hinweis: „*Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 19.12.2013 sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgende Punkte: - Anzurechnende ausländische Steuer*“

Am 21.Februar 2014 reichte die steuerliche Vertretung des Bf beim FA eine elektronische „*Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17.1.2014 gem. § 243 BAO*“, „*eingelangt am 22.1.2014*“ ein, in welcher die Rückerstattung der gesamten Lohnsteuer iHv 35.711,01 begehrt wurde, weil sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf und damit dessen Ansässigkeit bis Mitte Dezember 2009 nicht in Österreich befunden habe. Seine Arbeitseinkünfte seien daher gemäß dem DBA Österreich-USA nicht in Österreich zu besteuern. Im Übrigen werde auf den Vorlageantrag zur Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2008 verweisen.

In Anlehnung an und unter Hinweis auf die zur selben Thematik ergangene Berufungsentscheidung des UFS vom 4.12.2012, RV/00056-G/10 betreffend die Besteuerung der Auslandsbezüge des Bf im Jahr 2007, erließ das FA eine abweisende Beschwerdevorentscheidung (BVE) und legte das Rechtsmittel nach Einlangen eines Vorlageantrages dem BFG zur Entscheidung vor.

Es wurde erwogen:

- I. § 293b BAO räumt der Abgabenbehörde die Möglichkeit der Berichtigung von Bescheiden auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen *insoweit* ein, als diesen eine Rechtswidrigkeit aufgrund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen anhaftet.

Die Bestimmung zielt auf Daten ab, die aus Abgabenerklärungen in den Bescheid übernommen wurden und deren Unrichtigkeit aufgrund der Aktenlage des betreffenden Verfahrens im Zeitpunkt des Ergehens des zu berichtigenden Bescheides ohne Durchführung von weiteren Ermittlungen im Tatsachenbereich und ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich deutlich erkennbar waren. Ist ein Ermittlungsverfahren zur Feststellung der Unrichtigkeit erforderlich, scheidet die Anwendung des § 293b BAO aus (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁵ § 293b Rz 4ff mit Judikaturverweisen, z.B. VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052; 18.3.2004, 2003/15/0049; 20.5.2010, 2007/15/0098 und zuletzt VwGH 25.2.2015, 2011/13/0133).

Die BAO sieht in den §§ 293 – 293b verschiedene Möglichkeiten der Berichtigung von Bescheiden durch die Abgabenbehörde vor, denen gemeinsam ist, dass es lediglich zur Korrektur des fehlerhaften Teiles eines Bescheides kommt, während der restliche Bescheid unverändert bleibt. Entsprechend tritt der Berichtigungsbescheid auch nicht zur Gänze an die Stelle des berichtigten Bescheides sondern beseitigt diesen nur hinsichtlich des unrichtigen Teiles. Im Übrigen bleibt der berichtigte Bescheid unverändert im Rechtsbestand und der Berichtigungsbescheid tritt zum berichtigten Bescheid hinzu.

Aus dieser Teilberichtigung resultiert eine eingeschränkte Rechtsmittelbefugnis, die sich grundsätzlich auf den mit dem Ergänzungsbescheid berichtigten Teil beschränkt. Wegen unverändert gebliebener Bescheidinhalte des berichtigten Bescheides ist ein Berichtigungsbescheid nur anfechtbar, wenn die bekämpfte Fehlerhaftigkeit erst durch die Berichtigung erkennbar wurde. § 251 BAO ist nicht anwendbar. Der Lauf der Rechtsmittelfrist gegen den berichtigten Bescheid wird durch den Berichtigungsbescheid nicht berührt (vgl. Ritz, a.a.O. § 293b Rz 17 und § 293 Rz 18ff mit Judikaturverweisen, z.B. VwGH 28.9.2004, 2002/14/0021 und 31.7.2013, 2010/13/0003).

Aus der Systematik der §§ 278 und 279 BAO ergibt sich für das BFG die Verpflichtung zur Überprüfung der Formalerfordernisse eines Rechtsmittels vor einer materiellen Erlidigung.

- II. Die Anwendung der dargestellten Rechtslage auf den angeführten, durch die Aktenlage eindeutig belegten Verfahrensablauf, den das BFG zur Sachverhaltsfeststellung im anhängigen Verfahren erhebt, führt zu folgendem Ergebnis:

Wie dargestellt, lagen der mit dem verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17.Jänner 2014 berichtigten Höhe der Auslandsbezüge des Bf nicht die (unrichtigen) Angaben des Bf in dessen ESt-Erklärung für 2009 zu Grunde, sondern der Inhalt der abgabenbehördlichen Ermittlungen vom 18.Dezember 2013.

Bei Übernahme der Erklärungsangaben hätte der zu berichtigende ESt-Bescheid vom 19.Dezember 2013 keinerlei Auslandsbezüge des Bf enthalten, dennoch aber 33.254,13 € an (ausländischer) Steuer angerechnet (Kz 375). Die Unrichtigkeit dieser Erklärungsdaten waren vom FA bei der Überprüfung erkannt und mittels der Erhebungen vom 18.Dezember 2013 behoben worden. Erst die dem FA am 18.Dezember 2013 von der steuerlicher Vertretung des Bf übermittelten Daten führten zu der mit dem angefochtenen Bescheid berichtigten Höhe der Auslandsbezüge von 94.037,42 €. Dem ESt-Bescheid vom 19.Dezember 2013 lagen daher keine offensichtlich unrichtigen Erklärungsdaten des Bf über seine Auslandsbezüge zugrunde.

Wenn mit dem angefochtenen Bescheid vom 17.Jänner 2014 die im Rahmen der behördlichen Ermittlungen am 18.Dezember 2013 erhobenen, der laufenden Tarifbesteuerung zu unterwerfenden Auslandseinkünfte auf 84.573,49 € berichtet wurden, so erfolgte damit die Korrektur einer (nicht offensichtlich) unrichtigen Übernahme der Daten aus der Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 18.Dezember 2013. Damit ist allerdings eine Maßnahme nach § 293b BAO in Bezug auf den ESt-Bescheid 2009 vom 19.Dezember 2013 nicht rechtmäßig zu begründen.

Tatsächlich zog das FA im angefochtenen Bescheid vom 17.Jänner 2014 als Berichtigungsgrund auch nicht die Höhe der Auslandsbezüge sondern die anzurechnende ausländische Steuer heran. An diesen Berichtigungsgrund ist das BFG im Beschwerdeverfahren gebunden (UFS 3.5.2007, RV/1459-W02)

Die Höhe der im ESt-Bescheid vom 19.Dezember 2013 angerechneten (Auslands-) Steuer (33.254,13 €) entspricht sowohl den Erklärungsdaten des Bf als auch den Angaben der steuerlichen Vertretung vom 18.Dezember 2013. Sie wurde im Berichtigungsantrag vom 17.Jänner 2013 auch nicht in Frage gestellt. Das geringfügige Abweichen der angerechneten Steuer im angefochtenen Bescheid vom 17.Jänner 2014 (32.814,51 €), ergab sich aus der Anpassung des gesetzlichen Anrechnungshöchstbetrages an die gemäß den Daten der steuerlichen Vertretung vom 18.Dezember 2013 berichtigte Höhe der tarifbesteuerten Auslandseinkünfte.

Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit der Erklärungsangaben des Bf zur Höhe der anrechenbaren Steuer im Zeitpunkt der Erlassung des ESt-Bescheides vom 19.Dezember 2013 kann unter diesen Umständen keine Rede sein.

Der im Spruch des angefochtenen Bescheides vom 17.Jänner 2014 angeführte Berichtigungsgrund vermochte eine Maßnahme nach § 293b BAO daher nicht zu tragen. Eine Beseitigung dieses gemäß § 293b BAO ergangenen Berichtigungsbescheides zur Einkommensteuer 2009 durch (ersatzlose) Aufhebung nach § 279 BAO hat allerdings als meritorische Rechtmittelerledigung die formelle Ordnungsmäßigkeit des eingebrachten Rechtmittels zur Voraussetzung.

Wie dargestellt, zielt das an den BFG herangetragene Rechtmittel auf eine *Rückerstattung „der gesamten Lohnsteuer iHv 35.711,01 €“* ab und bekämpft damit die unbeschränkte Steuerpflicht des Bf im Sinne des § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG).

Die Beschwerde wendet sich somit gegen einen Bestandteil des ESt-Bescheides vom 19. Dezember 2013, der weder Gegenstand noch Folge der Bescheidberichtigung nach § 293b BAO vom 17. Jänner 2014 war. Vielmehr handelt es sich um jene Lohnsteuer, die der österreichische Dienstgeber des Bf – ausgehend von einer unbeschränkten Steuerpflicht des Bf in Österreich - unterjährig von dessen Auslandsbezügen in Abzug gebracht hatte und die - unter Berücksichtigung der gesetzlich vorgesehenen Begrenzung - bereits im ESt-Bescheid 2009 vom 19. Dezember 2013 auf die Steuerschuld des Bf angerechnet worden war. Der nunmehr angefochtene Bescheid vom 17. Jänner 2014 hat die - mit dem verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel bekämpfte - unbeschränkte Steuerpflicht des Bf nicht tangiert und daher auch die Anrechnung der vom Dienstgeber einbehaltenen Lohnsteuer dem Grunde nach unverändert belassen.

Aufgrund der dargestellten rechtlichen Sondersituation von Bescheiden nach § 293b BAO (zum berichtigten Bescheid hinzutretender Ergänzungsbescheid mit Wirkung nur für den Bereich des angeführten Berichtigungsgrundes) ist die Berechtigung zur Besteuerung der im Jahr 2009 für die Tätigkeit in den USA vom (inländischen) Dienstgeber erhaltenen Lohnbezüge des Bf in Österreich einer Überprüfung im Beschwerdeverfahren gegen den Berichtigungsbescheid vom 17. Jänner 2014 daher nicht zugänglich. Das darauf abzielende Rechtsmittel des Bf gegen diesen Bescheid war deshalb gemäß § 278 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Ein Rechtsmittel gegen den ESt-Bescheid 2009 vom 19. Dezember 2013 wurde an das BFG zur Entscheidung nicht herangetragen und ist dessen Einbringung auch in der abgabenbehördlichen Datenbank nicht angemerkt.

Wie ausgeführt, hätte auch eine meritorische Erledigung der anhängigen Beschwerde dem Begehr des Bf auf Zuerkennung der beschränkten Steuerpflicht und Rückerstattung der einbehaltenen Lohnsteuer nicht zum Erfolg verholfen.

Zur 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt dem klaren Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten, gefestigten VwGH-Judikatur bzw. damit übereinstimmenden Literatur.

Graz, am 18. Dezember 2015