



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adresse1, vertreten durch Vertreterin, Adresse2, vom 21. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 25. Februar 2008 betreffend Bescheidberichtigung (§ 293 BAO) Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin reichte am 27. März 2002 die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 beim Finanzamt ein. Wie aus einem Erledigungsvermerk der Sachbearbeiterin des Finanzamtes ersichtlich, erfolgte die Bearbeitung der Veranlagung Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2001 am 5. April 2002, jedoch ohne gleichzeitige Erlassung von Bescheiden. Am 9. April 2002 begann das Finanzamt mit einer Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich, wurden von Seiten des Finanzamtes die Prüfungsfeststellungen am 7. Mai 2002 dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin zu Kenntnis gebracht und von diesem, unter Verzicht auf Durchführung einer Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 2 BAO, mit selbem Datum zur Kenntnis genommen. Nach dem Prüfungsabschluss am 7. Mai 2002 erließ das Finanzamt am 14. Mai 2002 sowohl den Umsatzsteuerbescheid 2001 als auch den Körperschaftsteuerbescheid 2001. In diesen Bescheiden wurden die Feststellungen der Betriebsprüfung jedoch nicht berücksichtigt.

Vielmehr liegen den Bescheiden vom 14. Mai 2002 jene Daten zugrunde, die mit Einreichung der Erklärungen am 27. März 2002 bekannt gegeben wurden.

In der Folge fertigte das Finanzamt am 2. Juli 2002 Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO bezüglich Umsatzsteuer sowie Körperschaftsteuer 2001 aus. Gleichzeitig wurden neue Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2001 erlassen, wobei nunmehr die Feststellungen der Betriebsprüfung Berücksichtigung fanden. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2001 sowie Körperschaftsteuer 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Berufungsentscheidung vom Datum (RV) gab der unabhängige Finanzsenat der Berufung Folge und die angefochtenen Bescheide wurden aufgehoben.

Am 25. Februar 2008 erließ das Finanzamt berichtigte Bescheide gemäß § 293 BAO zu den Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden des Jahres 2001 vom 14. Mai 2002. In diesen Bescheiden wurden wiederum die Feststellungen der Betriebsprüfung vom 7. Mai 2002 berücksichtigt. Das Finanzamt begründete diese Bescheide wie folgt:

„Der Bescheidwille betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2001 und Körperschaftsteuerbescheid 2001, welcher auf Grund der durchgeführten Prüfung, nach Mitteilung der Prüfungsfeststellungen an die Abgabepflichtige und deren Verzicht auf die gemäß § 149 Abs. 1 BAO vorgesehene Schlussbesprechung, bereits am 7. Mai 2002 aktenkundig vorgelegen hat, und die formelle Erklärung des Bescheidwillens (Bescheide vom 14. Mai 2002) sind also nicht übereinstimmend.

Der Grund des „Auseinanderklaffens“ von Bescheidwillen und formeller Erklärung dieses Willens hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2001 und des Körperschaftsteuerbescheides 2001 ist nun darin gelegen, dass die (vor Prüfungsbeginn am 16. April 2002) am 5. April 2002 in die EDV „eingegebenen“ Erklärungsdaten ohne weitere Einbindung der Behördenorgane nicht unmittelbar nach Eingabe verarbeitet wurden. Auf Grund einer Programmweiterung (Programmierung Verlustverrechnung) war die Verarbeitung zunächst gesperrt. Erst nach der durchgeführten Programmanpassung wurden diese „ursprünglichen Erklärungsdaten“, wiederum ohne Einbindung der Behördenorgane, verarbeitet, obwohl zu diesem Zeitpunkt, nämlich dem 14. Mai 2002, der Bescheidwille der Behörde hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2001 und des Körperschaftsteuerbescheides 2001 bereits eindeutig durch die Prüfungsfeststellungen (Abschluss der Prüfung am 7. Mai 2002 mit der Übergabe der Prüfungsfeststellungen an den steuerlichen Vertreter und Verzicht auf die Durchführung einer Schlussbesprechung) determiniert war, jedoch noch nicht formell erklärt war, d.h. noch

kein den Behördenwillen, wie im Prüfungsabschluss am 7. Mai 2002 ausgedrückt, umsetzender Bescheid erlassen war.

Die Unrichtigkeit der Bescheide vom 14. Mai 2002 beruht daher nicht auf einer fehlerhaften Willensbildung der Behörde, sondern ausschließlich auf dem Einsatz einer „automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage“ durch die, wie ausgeführt, nach Eingabe der Erklärungsdaten am 5. April 2002 eine Verarbeitungssperre „selbsttätig“ gesetzt wurde, die erst nach Abschluss der Prüfung am 7. Mai 2002, und zwar wieder „selbsttätig“, d.h. ohne Tätigwerden eines Behördenorgans am 14. Mai 2002 aufgehoben wurde.“

Gegen diese nach § 293 BAO berichtigten Bescheide wurde fristgerecht Berufung eingebracht und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat beantragt. Die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin begründete die Berufung damit, dass die Voraussetzungen des § 293 BAO nicht vorlägen. Insbesondere sei der bei der ursprünglichen Bescheiderstellung unterlaufene Fehler nicht ausschließlich auf den Einsatz einer EDV-Anlage zurückzuführen, sondern zumindest teilweise auf menschliches Versagen zurückzuführen. Auch sei es unzutreffend, dass Bescheid und Bescheidwille auseinanderklaffen, sei es doch so, dass der ergangene Bescheid sogar exakt jenen Vorgaben entspreche, die die Bearbeiter des Finanzamtes auch erfassen wollte. Wenn neue Tatsachen in der EDV-Anlage nicht eingegeben würden, so stelle dies menschliches Versagen dar, welches keineswegs als EDV-Fehler qualifiziert werden könne.

Am 4. April 2008 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Mit Schreiben vom 13. Mai 2008 zog die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin den Antrag auf mündliche Verhandlung und Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde in ihrem 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.

§ 293 BAO soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (vgl. VwGH vom 24.4.1996, 92/15/0128). Schreibfehler sind

beispielsweise Abschreibfehler (vgl. VwGH vom 28.2.1995, 94/14/0139) oder das Verschreiben beim Namen z.B. des Bescheidadressaten oder bei der Datumsangabe.

Rechenfehler sind beispielsweise Additionsfehler und liegen auch bei einer unrichtigen Ablesung des Steuerbetrages aus einer Tabelle oder beim Vertippen an einer Rechenmaschine vor (vgl. VwGH vom 19.12.1958, 1837/57). Schreib- und Rechenfehler im Sinne des § 293 BAO müssen nicht offenbar sein.

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, also Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens.

Nicht gemäß § 293 BAO berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen. Daher sind unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung keiner Berichtigung gemäß § 293 BAO zugänglich, ebenso nicht durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler. Unter dem Titel einer Berichtigung dürfen daher keinesfalls nachträgliche Änderungen im Inhalt, der Rechtsauffassung und Sachverhaltsannahme eines Bescheides vorgenommen werden.

Geht man auf den Grundgedanken der Berichtigungsvorschrift zurück, womit die Möglichkeit geschaffen werden sollte, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichen Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen, ferner dass solche Widersprüche des Erklärten des Behördenwillens gegenüber dem Zustandekommen nach außen erkennbar sein müssen, so können Fakten, die während des Zustandekommens des Behördenwillens oder während des zur Willensbildung führenden Denkprozesses übersehen wurden, bei der Behörde in Vergessenheit geraten sind oder als unbeachtlich gewertet wurden, nicht Gegenstand der Willensbildung gewesen sein (vgl. Stoll BAO Kommentar 1994, Seite 2818).

Vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde oder Prüfungsfeststellungen), obwohl diese Umstände der Behörde zunächst zur Kenntnis gelangten, somit aktenkundig sind, führen zu einer unrichtigen (von der Grundlage her unvollständigen) Willensbildung. Ihre Auswirkungen auf den Bescheid (ihre Nichtberücksichtigung bei der Gestaltung des Bescheidwillens) ist aber nicht ein Fehler der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler, und daher keiner Berichtigung nach § 293 BAO zugänglich (vgl. VwGH vom 20.6.1990, 89/13/113).

Im Berufungsfall hat die Abgabenbehörde die im Zuge der Betriebsprüfung ermittelten Feststellungen nicht in die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der am 14. Mai 2002 erlassenen Bescheide bezüglich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer miteinbezogen. Dies obwohl die Betriebsprüfung bereits am 7. Mai 2002 mit der Übergabe der Prüfungsfeststellungen an den steuerlichen Vertreter und dem gleichzeitigen Verzicht auf die Durchführung einer Schlussbesprechung beendet wurde. Zu diesem Zeitpunkt waren dem Finanzamt zweifelsohne die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2001 bekannt.

Dennoch erließ die Abgabenbehörde eine Woche danach sowohl den Umsatzsteuerbescheid als auch den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2001 erklärungsgemäß, ohne Berücksichtigung der von der Betriebsprüfungsabteilung getroffenen Feststellungen. Das Finanzamt führt dies auf den Einsatz einer „automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage“ zurück, durch die nach Eingabe der Erklärungsdaten am 5. April 2002 eine Verarbeitungssperre „selbsttätig“ gesetzt wurde, die erst nach Abschluss der Prüfung am 7. Mai 2002, und zwar wieder „selbsttätig“, d.h. ohne Tätigwerden eines Behördenorgans am 14. Mai 2002 aufgehoben wurde.

Nicht erwähnt wird dabei von Seiten der Abgabenbehörde, dass eine Woche Zeit gewesen wäre, die am 5. April 2002 eingegebenen Bescheide zu stornieren bzw. die Bescheide den am 7. Mai 2002 bekannt geworden Tatsachen anzupassen. Nachdem das Finanzamt erfolglos versucht hatte, diesen Fehler mit der Erlassung von Wiederaufnahmebescheiden bezüglich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer des Jahres 2001 zu korrigieren - der UFS stellte allerdings in seiner Berufungsentscheidung vom Datum (RV) fest, dass eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO im vorliegenden Fall nicht zulässig ist – wurden am 25. Februar 2008 gemäß § 293 BAO berichtigte Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide des Jahres 2001 (zu den Bescheiden vom 14. Mai 2002) erlassen.

Im berufungsgegenständlichen Fall kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit - etwa verursacht durch einen Schreibfehler - vorliegt. Es wurde nämlich nicht durch eine fehlerhafte Eintragung im Eingabebogen bzw. im Zuge der Direktbearbeitung ein nicht gewollter Programmablauf ausgelöst, vielmehr hat das Finanzamt bei der Erlassung des Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheides des Jahres 2001 – aus welchen Gründe auch immer – die Feststellungen der Betriebsprüfungsabteilung nicht berücksichtigt. Es entspricht keinesfalls den Tatsachen, dass die Bescheide nur aufgrund eines unkalkulierbaren Programmablaufes (EDV) nicht der Absicht der Abgabenbehörde

entsprachen. Wie sich aus der Aktenlage zweifelsfrei ergibt, waren dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 14. Mai 2002 alle Fakten bekannt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. März 1991, Zl. 90/13/0243, dargetan hat, ist die Willensbildung einer bescheiderlassenden Behörde ein Denkprozess, dessen Ergebnis als Bescheidwille in Erscheinung tritt. Fakten, die während dieses Denkprozesses in Vergessenheit geraten sind, können nicht Gegenstand der Willensbildung sein. Sie führen - so fährt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis fort - vielmehr, soweit sie für den Denkprozess relevant wären, zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung, deren unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid auch dann nicht gemäß § 293 BAO berichtigt werden kann, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tag tritt. Im streitgegenständlichen Fall handelt es sich um einen inhaltlichen Fehler, der somit nicht nach § 293 BAO sanierbar ist.

Der Berufung war deshalb Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

Salzburg, am 20. Mai 2008