

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 gemäß § 293b BAO zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide vom 19. März 2014 werden aufgehoben.
2. Der gemäß § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.
Hinsichtlich der Höhe der Abgabe und der Bemessungsgrundlage wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 23. April 2014 verwiesen.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der als Arzt tätige Beschwerdeführer hat in den Streitjahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus selbständiger Arbeit erklärt, die hinsichtlich des in der Erklärung mit "Gesundheitswesen" bzw. "Kränehäuser" angegebenen Unternehmensbereichs unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wurden.
2. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2010 und 2011 erfolgte jeweils erklärungsgemäß, ein hinsichtlich Einkommensteuer 2011 im Zuge einer Nachbescheidkontrolle durchgeführtes, die geltend gemachten Werbungskosten betreffendes Vorhalteverfahren zog keine bescheidmäßigen Änderungen nach sich. Ebenso erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer 2012 nach Durchführung eines ebenfalls die geltend gemachten Werbungskosten betreffenden Vorhalteverfahrens erklärungsgemäß.

3. Am 19. März 2014 hat das Finanzamt gemäß § 293b BAO berichtigte Bescheide erlassen, in denen das Betriebsausgabenpauschale jeweils außer Ansatz blieb. Begründend wurde ausgeführt, im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2013 sei festgestellt worden, dass in den Vorjahren bei den Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Poolgelder) die Gewinnermittlung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch genommen worden sei. Da die Sonderklassehonorare (Poolgelder) aber bereits vor der Auszahlung um einen Betrag gekürzt worden seien, den die Krankenanstalt für die Bereitstellung der Einrichtungen einbehalten dürfe, könne neben diesen Betriebsausgaben nicht zusätzlich das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht werden.

4. In der dagegen erhobenen Beschwerde hat der Beschwerdeführer vorgebracht, die Bestimmung des § 293b BAO biete der Abgabenbehörde lediglich die Möglichkeit einen Bescheid dann und insoweit zu berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus einer Abgabenerklärung beruhe. Die Unrichtigkeit könne dabei sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer der Aktenlage, den sonstigen Erklärungsbeilagen oder einer, dem menschlichen Erfahrungsgut widersprechenden Sachverhaltsdarstellung bestehen.

Keiner dieser Gründe vermöge die vorgenommenen Bescheidberichtigungen zu rechtfertigen, weil diese nicht auf der unreflektierten Übernahme offensichtlich unrichtiger Angaben aus der jeweiligen Einkommensteuererklärung, sondern auf dem nachträglichen Erkennen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung des vollständig offengelegten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde beruhten.

Wenn aber nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unzutreffende Rechtsauffassung der bescheiderlassenden Behörde kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides sei, beruhe die Fehlerhaftigkeit des Bescheides nicht auf der "Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus einer Abgabenerklärung" (Hinweis auf VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Davon sei im Beschwerdefall deswegen auszugehen, weil zumindest für die Kalenderjahre 2011 und 2012 Überprüfungen der Einkommensteuererklärungen (sog. "Nachbescheid- bzw. Vorbescheidkontrollen") vorgenommen worden seien, die in der Anerkennung der geltend gemachten Basispauschalierung dem Grunde und der Höhe nach gemündet hätten. Es könne daher keinesfalls davon ausgegangen werden, dass eine "offensichtliche Unrichtigkeit" bei der Veranlagung übersehen worden sei.

Vielmehr habe die Abgabenbehörde die in den Einkommensteuererklärungen zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung (Geltendmachung der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988) auf Grund der in den Veranlagungsverfahren 2011 und 2012 vorgelegten Unterlagen (siehe Anlagen) auch zu ihrer Rechtsmeinung gemacht und habe die Bescheide ungeachtet der bereits bekannt gewesenen Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates und des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf UFS 2.8.2008, RV/1039-L/07, und VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019) insoweit unverändert belassen und solcherart die - wenn auch letztlich unrichtige - Beurteilung geteilt.

Von der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen könne damit keine Rede sein (Hinweis auf VwGH 22.4.1998, 93/13/0277), weshalb der nunmehr nach § 293b BAO vorgenommenen Bescheidberichtigung die rechtliche Grundlage fehle.

Im Übrigen fehle den angefochtenen Bescheiden jedwede Auseinandersetzung über Art und Umfang der Ermessensübung. Gerade die Beurteilung von Billigkeitsgründen, insbesondere aber das Interesse eines Abgabepflichtigen an der Rechtsbeständigkeit behördlicher Entscheidungen hätten der Abgabenbehörde die Verpflichtung auferlegt, jene Umstände darzulegen, weshalb der Rechtsrichtigkeit der Bescheide ein größeres Gewicht einzuräumen gewesen sei, zumal sich die Steuerdifferenzen in allen Kalenderjahren in einem bescheidenen Ausmaß bewegt hätten. So betrage die Nachforderung für die Streitjahre gerade einmal 4,07% (2010), 4,7% (2011) und 5,3% (2012) des nunmehr festgesetzten Steuerbetrages. Die durch die Bescheidänderung gemäß § 293b BAO jeweils resultierende Nachforderung sei - gemessen an der Gesamtsteuerbelastung der einzelnen Kalenderjahre - als geringfügig zu bezeichnen.

Für den Fall einer Abweisung der Beschwerde beantrage er, die mit seinen selbständigen Einnahmen zusammenhängenden tatsächlichen Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die sowohl den nichtselbständigen Einkünften als auch den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnenden Aufwendungen für Arbeitsmittel, berufliche Fortbildung und Fachliteratur sowie die sonstigen berufsbedingten Ausgaben seien bisher - nach dem Verhältnis der Einnahmen - nur anteilmäßig bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht worden. Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei wegen des geltend gemachten Pauschales ein weiterer Abzug unterblieben.

5. Mit Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise Folge gegeben, als die anteilmäßig den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnenden tatsächlichen Betriebsausgaben entsprechend dem in der Beschwerde dargelegten Ausmaß (2010: 228,79 €; 2011: 389,92 €; 2012: 933,93 €) berücksichtigt wurden. Den Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend die Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO hielt das Finanzamt entgegen, dass aus Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten unter anderem bei Übernahme offensichtlich unrichtiger rechtlicher Würdigungen vorlägen. Im gegenständlichen Fall hätte das Finanzamt im Hinblick darauf, dass ihm sowohl die maßgebliche Rechtsprechung als auch der Sachverhalt, dass das Landeskrankenhaus die Sonderklassehonorare um einen Beitrag für die Bereitstellung der Einrichtungen kürze, bekannt gewesen seien, ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich die Unrichtigkeit erkennen können. Allerdings sei diesbezüglich keine Prüfung der Abgabenerklärungen erfolgt (mit den Ergänzungsersuchen vom 23. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 und vom 21. März 2013 betreffend Einkommensteuer 2012 sei keine vollumfängliche Prüfung, sondern lediglich eine Abklärung im Hinblick auf bestimmte geltend gemachte Werbungskosten erfolgt), sodass die Unrichtigkeit zum Zeitpunkt der

Erlassung der Erstbescheide nicht erkannt worden sei und das Finanzamt die unrichtige rechtliche Beurteilung aus diesem Grund auch nicht geteilt habe.

Was die Frage der Ermessensübung anbelange, könne die fehlende Begründung in den angefochtenen Bescheiden im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden. Nach Ansicht des Finanzamtes könne bei Nachforderungsbeträgen von 599,40 €, 723,00 € und 1.005,00 € nicht von einer (absoluten) Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen gesprochen werden. Auch ein allfälliges behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten (Vernachlässigung der gehörigen Aufmerksamkeit und Sorgfalt des Behördenorgans) spreche nicht gegen eine Berichtigung gemäß § 293b BAO. Es sei daher bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen.

6. Im Vorlageantrag hat der Beschwerdeführer ergänzend ausgeführt, dass der Hinweis des Finanzamtes auf die im Rahmen der Vor- und Nachbescheidkontrollen nur stichprobenweise durchgeführten Prüfungen des Werbungskostenabzuges sowie das daraus resultierende Nichterkennen der Unrichtigkeit zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht zu überzeugen vermöge. Abgesehen von der Tatsache, dass ihm Art und Umfang der vorgenommenen abgabenbehördlichen Überprüfungsmaßnahmen nicht zugänglich gemacht worden seien und diese Ausführungen daher als bloße Sachverhaltsbehauptung der Abgabenbehörde anzusehen seien, widerspreche gerade die Vorlage der Aufstellungen über die rechnerische Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie der abzugsfähigen Werbungskosten im erstinstanzlichen Vorhalteverfahren der Behauptung einer bloß selektiven, die selbständigen Einkünfte ausschließenden Erklärungsprüfung.

Für jeden sachkundigen Dritten - umso mehr daher für die Abgabenbehörde - ergebe sich aus den vorgelegten Aufstellungen nämlich "auf den ersten Blick" die Tatsache der Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988. Das Argument, die zwei bis drei Seiten jährlich umfassenden Auflistungen nur hinsichtlich des Teilbereiches der Werbungkostenermittlung beurteilt und alle anderen Bereiche bewusst ausgeklammert zu haben, sei nach der Verkehrsauffassung nicht nachvollziehbar. Ein derartiges "Scheuklappenhandeln" sei beim geringen Sachverhaltsumfang der einzelnen Steuerklärungen unvorstellbar und widerspreche zudem dem gesetzlichen Auftrag einer umfassenden Erklärungsprüfung.

Bei einer Gesamtbetrachtung des Sachverhaltes sei vielmehr objektivierbar festzuhalten, dass nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unzutreffende Rechtsauffassung der bescheiderlassenden Behörde kausal für die Rechtswidrigkeit der Bescheide gewesen sei. Die Fehlerhaftigkeit der Bescheide beruhe demnach nicht auf der "Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus einer Abgabenerklärung", sondern auf einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung der Abgabenbehörde und sei eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO daher rechtlich ausgeschlossen.

Widersprochen werde auch der Meinung der Abgabenbehörde, dass die steuerlichen Auswirkungen der Bescheidberichtigungen nicht als geringfügig anzusehen wären. Bei dieser Beurteilung sei auf das Verhältnis der steuerlichen Abweichung zur persönlichen Steuerleistung des Abgabepflichtigen und nicht auf den Betrag der tatsächlichen Abweichung abzustellen. Ansonsten könnten nämlich bei Steuerpflichtigen mit höheren individuellen Einkommensteuerleistungen Geringfügigkeitserwägungen nicht (mehr) in die Ermessensentscheidung einfließen, wofür aber keine sachliche Rechtfertigung bestehe. Die Nachforderung für die Streitjahre betrage gerade einmal 4,07%, 4,7% und 5,3% des nunmehr festgesetzten Steuerbetrages. Die durch die Bescheidänderung gemäß § 293b BAO resultierenden Nachforderungen seien - gemessen an der Gesamtsteuerbelastung der einzelnen Kalenderjahre - als geringfügig zu bezeichnen.

Schließlich könne eine behördliche Entscheidung nach seinem Rechtsempfinden nicht beliebig oft und solange geprüft und nach der angeführten Rechtsgrundlage berichtigt werden, bis sich die Rechtsmeinung eines Sachbearbeiters oder einer Sachbearbeiterin finde, die mit der Rechtsprechung konform gehe.

7. Mit Vorhalt vom 21. April 2016 wurde das Finanzamt im Hinblick darauf, dass sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 nicht entnehmen ließ, dass die Tatsache des Bezuges von um den sogenannten "Hausanteil" gekürzten Sonderklassehonoraren zum Zeitpunkt der Erlassung der zu berichtigenden Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 erkennbar gewesen wäre, um Mitteilung ersucht, aus welchen (aktenkundigen) und nicht erst nach Erlassung der zu berichtigenden Bescheide hervorgekommenen Umstände sich dies für das Finanzamt ergeben habe.

8. Mit Schreiben vom 3. Mai 2016 hat das Finanzamt unter Verweis auf ein angeschlossenes Teambesprechungsprotokoll vom 9. September 2008 mitgeteilt, der Umstand, dass die Bezüge von Sonderklassehonoraren von sämtlichen Krankenanstalten in Vorarlberg, somit auch im Fall des Beschwerdeführers, um den "Hausanteil" gekürzt würden, sei nicht aktenkundig, sei aber den Mitarbeitern des aktenführenden Teams seit Jahren bekannt. Es handle sich somit aus der Sicht des bescheiderlassenden Organs um einen Umstand, welcher offenkundig gewesen sei und keiner weiterer Ermittlungen im Tatsachenbereich bedurft habe, weshalb die Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschales als offensichtlich unrichtig im Sinne des § 293b BAO erschienen sei. Aus der elektronischen Erklärung könne unzweifelhaft erkannt werden, dass der Beschwerdeführer Sonderklassehonorare bezogen und das Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht habe.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer hat in den Streitjahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus selbständiger Arbeit erzielt. Die im Beschwerdefall in Rede stehende unternehmerische Tätigkeit wurde in den elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen

mit "Gesundheitswesen a.g.N." (2010 und 2011) bzw. "Krankenhäuser" (2012) angegeben. Aus den Abgabenerklärungen geht die Höhe der Einkünfte sowie der Umstand, dass das Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht wird, hervor. In der elektronisch übermittelten Beilage zur Ermittlung der Einkünfte sind jeweils die Erträge/Betriebseinnahmen sowie die Aufwendungen/Betriebsausgaben ("übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben") ziffernmäßig angeführt. Hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 wurden als weitere Aufwendungen die Pflichtversicherungsbeiträge sowie der Gewinnfreibetrag ziffernmäßig ausgewiesen. Weiters wurden in den Jahren 2011 und 2012 aus einer Vortragstätigkeit ("Sonstiger Unterricht") erzielte, gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte Einkünfte aus selbständiger Arbeit samt den entsprechenden Erträgen und Betriebsausgaben gesondert ausgewiesen.

2. Die Einkommensteuererklärung 2010 hat der Beschwerdeführer am 5. März 2011 elektronisch eingereicht. Mit Bescheid vom 9. März 2011 wurde er erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2010 veranlagt.

3. Die Einkommensteuererklärung 2011 hat er am 22. März 2012 elektronisch eingereicht. Mit Bescheid vom 26. März 2012 wurde er erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2011 veranlagt. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde er mit Vorhalt vom 23. Juli 2012 ersucht, die für das Jahr 2011 geltend gemachten Werbungskosten (Ausgaben für Arbeitsmittel und Fachliteratur, Aus- und Fortbildungskosten, sonstige Werbungskosten) detailliert aufzulisten und belegmäßig nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 5. August 2012 hat der Beschwerdeführer die angeforderten Unterlagen und Belege vorgelegt. Neben den verschiedenen Werbungskosten und deren Aufteilung auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und jene aus selbständiger Arbeit geht daraus unter anderem hervor, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt wurde und die Kostenanteile an den ausgewiesenen Honorarnoten über den Primararzt abgerechnet wurden.

Die vorgelegten Belege wurden laut Vermerk vom 9. August 2012 eingesehen und retourniert, bescheidmäßige Änderungen ergaben sich nicht.

4. Die Einkommensteuererklärung 2012 hat der Beschwerdeführer am 17. März 2013 elektronisch eingereicht. Mit Vorhalt vom 21. März 2013 wurde er ersucht,

- eine Aufstellung der als Werbungskosten geltend gemachten Aus-/Fortbildungskosten in Höhe von 1.893,59 € samt den entsprechenden Rechnungen und Belegen sowie eine Bestätigung des Arbeitgebers, aus der etwaige Ersätze und deren Höhe hervorgehen, vorzulegen;
- zu begründen, in welchem ursächlichen Zusammenhang die Fortbildungskosten mit der beruflichen Tätigkeit stehen;
- die geltend gemachten Kosten für Fachliteratur in Höhe von 187,02 € und die sonstigen Werbungskosten in Höhe von 310,22 € belegmäßig nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 2. April 2014 hat der Beschwerdeführer die angeforderten Unterlagen und Belege vorgelegt. Neben den verschiedenen Werbungskosten und deren Aufteilung auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und jene aus selbständiger Arbeit geht daraus unter anderem hervor, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt wurde und die Kostenanteile an den ausgewiesenen Honorarnoten über den Primararzt abgerechnet wurden.

Mit Bescheid vom 9. April 2013 wurde er der eingereichten Erklärung entsprechend zur Einkommensteuer 2012 veranlagt.

5. Mit Bescheiden vom 19. März 2014 hat das Finanzamt gemäß § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerscheide für die Jahre 2010 bis 2012 erlassen, in denen das Betriebsausgabenpauschale jeweils außer Ansatz blieb.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

§ 17 Abs. 1 EStG 1988 lautet wie folgt:

"Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,

- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden."

Außer Streit steht, dass der Beschwerdeführer aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse resultierende Ärztehonorare gemäß § 86 des Vorarlberger Spitalgesetzes, LGBL. Nr. 54/2005, bezogen hat und diese bereits um den der Krankenanstalt gemäß Abs. 3 par. cit. für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt gebührenden Anteil

von mindestens 25 v.H. des Ärztehonorars gekürzt waren. Dem bezogenen Anteil an den Poolgeldern steht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sohin eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen der Leistungserbringung gegenüber, für die der Beschwerdeführer in dem seinem Anteil an den Poolgeldern entsprechenden Ausmaß aufzukommen hat. Der (anteilige) "Hausanteil" stellt damit geltend gemachte tatsächliche Betriebsausgaben dar und können folglich nicht weitere Betriebsausgaben im Wege eines Durchschnittsatzes im Sinne des § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden (vgl. VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019, betreffend Poolgelder nach § 54 OÖ KAG 1997, sowie UFS 21.6.2012, RV/0396-F/10 und UFS 11.7.2013, RV/0006-F/11, betreffend Poolgelder nach § 86 Vorarlberger Spitalgesetz).

Dies wird auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Strittig ist im Beschwerdefall einzig, ob die das Betriebsausgabenpauschale neben dem "Hausanteil" berücksichtigenden Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 bis 2012 gemäß § 293b BAO berichtigt werden können oder nicht.

§ 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."

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den mit einer offensichtlichen Rechtswidrigkeit behafteten Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt. Davon ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann auszugehen, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen, wobei die Unrichtigkeit sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen kann (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107, und VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202, mwN).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann daher auch dann vorliegen, wenn Abgabenerklärungen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind; Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (vgl. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098, mwN). Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. VwGH 19.09.2013, 2011/15/0107, mwN). Dabei ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden

Bescheides abzustellen (vgl. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0133, VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052, mwN, s.a. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 293b Tz 4, mwN).

Nicht entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist, da es auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht ankommt (vgl. VwGH 30.10.2001, 98/14/0085, mwN).

Das Finanzamt hat die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 bis 2012 gemäß § 293b BAO unter Hinweis auf eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS 2.4.2008, RV/1039-L/07) darauf gestützt, dass aufgrund der bereits um den sogenannten Hausanteil gekürzten Sonderklassehonorare (Poolgelder) nicht zusätzlich das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht werden könne. Indem das Finanzamt die in den elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen ausgewiesenen Beträge übernommen hat, sind die in der Folge berichtigten, das Betriebsausgabenpauschale neben dem Hausanteil berücksichtigenden Bescheide ohne Zweifel mit einer Rechtswidrigkeit belastet. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes kann hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 jedoch nicht von einer aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeit ausgegangen werden. Die offensichtlich im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2013 festgestellte Tatsache, dass die vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit (auch) aus anteiligen, bereits um den sogenannten Hausanteil gekürzten Honoraren für die Behandlung von Sonderklassepatienten resultieren, kann den für die Jahre 2010 und 2011 elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen samt Beilagen nicht entnommen werden. Auch aus der zum Zeitpunkt des Ergehens der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide gegebenen Aktenlage geht derartiges nicht hervor.

Auch wenn es durchaus zutreffen mag, dass dem Finanzamt allgemein bekannt war, dass die von Spitalsärzten in Vorarlberg bezogenen Ärztehonorare gemäß § 86 Vorarlberger Spitalgesetz um den Hausanteil gekürzt sind, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die vom Beschwerdeführer erstmals für das Jahr 2010 erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus solchen Entgelten für die Behandlung von Pflegelingen der Sonderklasse resultierten. Das Finanzamt hat auch in der Vorhaltsbeantwortung nicht dargelegt, woraus sich dies konkret ergeben hätte sollen. Vielmehr ist dieser Sachverhalt nach der Aktenlage erst nach Ergehen der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 aufgrund der infolge einer Nachbescheidkontrolle erstmals mit Schreiben vom 5. August 2012 vorgelegten Unterlagen zu Tage getreten. Damit aber lagen im Hinblick auf den bisher nicht offengelegten Sachverhalt allenfalls die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO vor, nicht aber für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO und war den gegen die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 gemäß § 293b BAO erhobenen Beschwerden daher Folge zu geben. Die Berichtigungsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2010 und 2011 waren sohin aufzuheben.

Anders verhält es sich hinsichtlich des Jahres 2012. Auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 21. März 2013 betreffend den Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten hat der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. April 2013 ebenso wie schon mit Schreiben vom 5. August 2012 betreffend das Jahr 2011 auch eine Aufstellung betreffend die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorgelegt. Aus dieser geht ua. hervor, dass der Beschwerdeführer Entgelte aus der Behandlung von Sonderklassepatienten bezogen hat und die Kostenanteile über den Primararzt abgerechnet wurden. Dessen ungeachtet erging der Einkommensteuerbescheid vom 9. April 2013 für das Jahr 2012 wiederum erklärungsgemäß und wurde somit neben dem Hausanteil zusätzlich das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt.

Damit aber lag hinsichtlich des Jahres 2012 infolge der Übernahme der in der Abgabenerklärung ausgewiesenen Beträge eine offensichtlich Unrichtigkeit vor, die das Finanzamt bei entsprechender Prüfung erkennen hätte können. Von einer Berichtigung gemäß § 293b BAO entgegenstehenden unrichtigen rechtlichen Würdigung durch das Finanzamt kann in diesem Zusammenhang entgegen der Sichtweise des Beschwerdeführers nicht ausgegangen werden. Zum einen bezieht sich der Vorhalt des Finanzamtes ausdrücklich und ausschließlich auf die geltend gemachten betraglich angeführten Werbungskosten (Aus-/Fortbildung, Fachliteratur, sonstige Werbungskosten), zum anderen ergibt sich aus der Aktenlage nicht der geringste Hinweis dafür, dass das Finanzamt die aus den Sonderklassegebühren resultierenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit dem Grunde oder der Höhe nach geprüft hätte und etwa durch entsprechende Vermerke die Richtigkeit bestätigt hätte. Allein weil das Finanzamt Zweifel offensichtlich nur hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten gehegt und einen diesbezüglichen Vorhalt erlassen hat, kann nicht geschlossen werden, dass das Finanzamt sämtliche in der Erklärung gemachten Angaben geprüft hat und soweit diese nicht beanstandet wurden, der eingereichten Erklärung entsprechend rechtlich gewürdigt hätte. Vielmehr ist nach der Aktenlage davon auszugehen, dass die Veranlagung bezüglich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Vertrauen auf die Richtigkeit der diesbezüglichen Angaben in der Erklärung erfolgt ist und sohin eine offensichtliche Unrichtigkeit übernommen wurde.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, dass ihm Art und Umfang der vorgenommenen abgabenbehördlichen Überprüfungsmaßnahmen nicht zugänglich gemacht worden seien, ist entgegenzuhalten, dass er von der Möglichkeit einer Akteneinsicht offensichtlich nicht Gebrauch gemacht hat. Soweit er sich auf einen gesetzlichen Auftrag zur vollständigen Erklärungsprüfung beruft, ist darauf hinzuweisen, dass die Bestimmung des § 293b BAO gerade die Beseitigung von typischerweise bei sogenannten "Soforteingabefällen" unterlaufenen Unrichtigkeiten ermöglichen soll (vgl. Ritz, BAO 5. Aufl., § 293b Tz 1, mwN) und das System der sogenannten "Nachbescheidkontrolle" nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 7.7.2011, 2011/15/0060) trotz der in § 161 BAO verankerten Verpflichtung der Finanzämter zur Prüfung der Abgabenerklärung vor Bescheiderlassung durch § 143 BAO gedeckt und somit rechtmäßig ist.

Die Anwendung des § 293b BAO ist in das Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gestellt. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei verstanden. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen (vgl. VwGH 21.12.1990, 90/17/0344).

Die Zweckmäßigkeit einer Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, ein der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechendes Ergebnis herbeizuführen, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285, und VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052, mwN).

Nach dem Sinn des Gesetzes sind Fehler der in § 293b BAO beschriebenen Art somit grundsätzlich zu beheben. Sind die Folgen (insbesondere die steuerlichen Auswirkungen) der Unrichtigkeit jedoch bloß geringfügig, ist in der Regel keine Berichtigung vorzunehmen (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 293b Tz 10, mwN).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen sich im Rahmen einer Wiederaufnahme vorgenommene Änderungen, die zu einer Steuererhöhung von 1.010,15 € und einer Gewinnerhöhung von 29.234,90 S (Änderung der Einkünfte um mehr als 2 %) führen, als weder absolut noch relativ geringfügig dar (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257). Darauf Bezug nehmend hat der Verwaltungsgerichtshof auch steuerliche Auswirkungen in Bezug auf die Körperschaftsteuer eines Jahres von 1.260,00 € als nicht geringfügig beurteilt (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159). Entgegen der Sichtweise des Beschwerdeführers, ist somit nicht nur auf das Verhältnis zur Gesamtsteuerbelastung, sondern auch auf die absolute steuerliche Auswirkung abzustellen. Dass bei der im Beschwerdefall durch die Nichtberücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales bedingten Gewinnerhöhung bzw. der dadurch bedingten Abgabenerhöhung eine einer Bescheidberichtigung entgegenstehende Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen nicht vorliegt, kann somit gerade auch im Hinblick auf den geringen Verwaltungsaufwand nicht in Abrede gestellt werden. Zudem widerspricht die zusätzliche Berücksichtigung des Pauschalbetrages neben den dadurch abgedeckten tatsächlichen Betriebsausgaben dem Gebot der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen.

Billigkeitsgründe, die der Berichtigung im Beschwerdefall entgegengestanden wären, hat der Beschwerdeführer nicht vorgebracht und gehen auch aus der Aktenlage keine unter diesem Gesichtspunkt allenfalls zu berücksichtigenden Umstände hervor und kann die Ermessensübung durch das Finanzamt somit nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2012 gemäß § 293b BAO erweist sich somit insgesamt als rechtmäßig. Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid 2012 insoweit berichtigt, als das Betriebsaufgabenpauschale nicht neben den tatsächlichen Betriebsausgaben in Abzug gebracht wurde. Soweit in der Beschwerdeentscheidung

daher weitere aufgrund der Pauschalierung bisher nicht geltend gemachte Betriebsausgaben berücksichtigt wurden, kann sich der Beschwerdeführer nicht als beschwert erachten und war der angefochtene Bescheid daher im Umfang der Beschwerdeentscheidung abzuändern.

IV. 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.

Die gegenständlich zu beurteilende Frage, ob eine offensichtliche "Unrichtigkeit" im Sinne des § 293b BAO vorlag, wurde auf Grundlage von nicht über den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sowie der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 9. Juni 2016