



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 16. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 4. April 2008 betreffend die Abweisung des Antrages auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 293 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Dem Bw. flossen im streitgegenständlichen Jahr 2005 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionsbezüge) auch Einnahmen aus der Tätigkeit als Mitglied des Aufsichtsrates für mehrere Institutionen zu.

Diese Einnahmen ermittelte er wie in der Beilage zur am 31.01.2007 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 dargestellt und erklärte diese – zusammen mit den Einnahmen aus einem Werkvertrag - als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

*Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2005: Aufsichtsratsmitglied:*

1.	G	1.587,00
----	---	----------

2.	B	1.165,00
3.	E	1.125,00
4.	V	389,00
5.	U	2.477,00
6.	K	2.330,00
7.	M	1.383,00
8.	F	2.183,00
9.	O.	806,00
		13.445,00
	Handy	200,00
		13.245,00
II	Werkvertrag B	1.552,00
	I + II	14.797,00

Am 19.02.2007 erließ das Finanzamt einen erklärungsgemäßen Einkommensteuerbescheid für 2005.

Im **Schriftsatz vom 04.03.2008** stellte der Bw. betreffend den Einkommensteuerbescheid 2005 den "Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 BAO" und führte – auszugsweise - aus:

*1. Ich stelle den Antrag meine im Einkommensteuerbescheid 2005, gemäß meiner Erklärung, als Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgestellten Einkünfte als Aufsichtsratsmitglied (=AR) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit festzustellen.*

*Der Grund meines Antrages ist, dass die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft von diesen Einkünften die Pflichtversicherung in der GSVG Pensions- und Krankenversicherung festgestellt und mir die entsprechenden Beiträge vorgeschrieben hat. Die SVA erachtet sich an die einkommenssteuerrechtliche Qualifikation als gebunden.*

*2. Ich begründe meinen Antrag wie folgt:*

*Im Jahre 2003 hatte ich Einkünfte als Aufsichtsratsmitglied und weiters aus dem Werkvertrag mit dem Ministerium für X für Beratertätigkeiten mit einem Honorar von mtl. € 309,30 (damals geltende Geringfügigkeitsgrenze) bis einschließlich 31.7.2005. Die Einkünfte aus der Beratertätigkeit sind zwar auch nach meiner Ansicht solche aus selbständiger Arbeit, meines Erachtens sind jedoch die Einkünfte als Aufsichtsratsmitglied als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren.*

*3. Ich hatte die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied auf Veranlassung meiner Dienstbehörde in Gesellschaften des privaten Rechtes mit Bundesbeteiligung ausgeübt, somit als Nebentätigkeit*

*im Sinne des § 37 Abs. 2 BDG 1979.  
Seit 1.12.2003 befinde ich mich im Ruhestand.*

*4. Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG. fallen derartige Bezüge im Sinne des § 37 BDG 1979 ab der Veranlagung 2001 unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.*

*Ich hätte daher richtigerweise diese Einkünfte als Aufsichtsratsmitglied – jedenfalls für 2001, 2002 und 2003 (bis einschließlich November 2003) – als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erklären gehabt.*

*Erklärt und auch erklärungskgemäß veranlagt wurden diese Einkünfte allerdings (unrichtig) als solche aus selbständiger Arbeit.*

*5. Durch eine Änderung der Lohnsteuerrichtlinien ab 2005 sollen Beamte des Ruhestandes nicht mehr einer Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 BDG 1979 nachkommen können. Gleiches scheint nach Ansicht der Richtlinienverfasser, obwohl nur vom Abs. 1 die Rede ist, auch für Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 Abs. 2 BDG 1979 (Aufsichtsrattätigkeit) zu gelten. Diese Ansicht findet in der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG allerdings keine Deckung.*

*6. Dass die Richtlinie nicht dem Gesetz entspricht, dafür sprechen mehrere Gründe:  
Das Beamtendienstverhältnis wird auf Lebenszeit begründet.*

*Durch die Ruhestandsverordnung wird das öffentlich-rechtliche Dienstverhältnis des Beamten nicht beendet.*

*Ich war als Leiter einer Abteilung der Beteiligungsverwaltung des Bundes im Bundesministerium für X tätig. Als solcher war ich in meiner aktiven Zeit ohne weiteres, da unter Verwaltung im Sinne des Art. 20 B-VG auch die Privatwirtschaftsverwaltung fällt, dem obersten Organ (Bundesminister) gegenüber weisungs verpflichtet. Ebenso unterlag ich der gleichfalls verfassungsmäßigen Amtsverschwiegenheit.*

*Beamte des Ruhestandes unterliegen nun bei sonstiger disziplinarer Ahndung weiterhin der Amtsverschwiegenheit gemäß § 46 BDG 1979.*

*Weiters treffen sie verschiedene Meldepflichten nach §§ 53 und 57 BDG 1979.*

*7. Handelsrecht und dem folgend Steuerrecht – abgesehen von der vorerwähnten Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c. EStG – gehen von dem Grundgedanken aus, dass die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied eigenständig, weisungsfrei, eigenverantwortlich, sich nur am Gesellschaftsinteresse orientierend, sei.*

*Demgemäß wären die entsprechenden Einkünfte selbständiger Art.*

*Bei beamteten Aufsichtsratsmitgliedern – auch bei in Ruhestand befindlichen Beamten – wie ich noch zu beweisen versuchen werde – überwiegen allerdings öffentliche Rechte (Beamten-Dienstrecht, Haushaltsrecht, B-VG) diese gesellschaftsrechtlichen Positionen.*

*8. Die Erläuterungen zu der einschlägigen Bestimmung des § 37 Abs. 2 BDG 1979 stellen unter Hinweis auf das „ganz besondere Interesse“ des Bundes am wirtschaftlich zweckmäßigen Einsatz seiner Mittel fest, dass zur Erleichterung dieses Zieles die Verwendung von Personen in einem besonderen Naheverhältnis, nämlich in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis erforderlich ist. Mein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis hat, wie vorerwähnt, nicht geendet. Ich bin der Meinung, dass ich nach wie vor, die Tätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 2 BDG 1979 ausübe.*

*9. Das Bundeshaushaltsrecht sieht gemäß § 59 BHG für den Erwerb von Bundesbeteiligungen vor, dass ein angemessener Einfluss im Aufsichtsrat gegeben und weiters sichergestellt sein muss, dass die auf Veranlassung des Bundes gewählten Mitglieder auch die „besonderen“ Interessen des Bundes berücksichtigen.*

*Der Verfassungsausschluss hat in seinem diesbezüglichen Bericht dargelegt, dass durch diese Regelung der dem Art. 20 B-VG entsprechende und insbesondere dem Ausmaß der Bundesbeteiligung nach angemessene Einfluss der Obersten Organe der Vollziehung auf die*

*von ihnen in die Aufsichtsorgane solcher Gesellschaften entsandten Vertreter gewahrt bleibt. Diese haushaltsrechtlich und verfassungsrechtlich abgesicherte Einflussnahme gilt zweifellos auch für Beamte im Ruhestand mit der Konsequenz der für Beamte des Ruhestandes und für aktive Beamte in gleicher Weise geltenden Rechtsstellung.*

*10. Das oberste Organ (Bundesminister) ist somit gemäß Art. 20 B-VG und im Rahmen der parlamentarischen Verantwortung verpflichtet, dafür vorzusorgen, dass die über seine Veranlassung in den Aufsichtsrat gewählten Ressortvertreter auch die besonderen Interessen des Bundes berücksichtigen.*

*Das beamtete Aufsichtsratsmitglied – auch wenn es als Beamter im Ruhestand die Aufsichtsrats Tätigkeit fortsetzt - wird im Aufsichtsrat nicht kraft eigenem Rechtes, sondern stets nur als Vertreter des zuständigen Obersten Organs tätig und unterliegt daher im Rahmen der Wahrung des Interesses des Bundes der Gehorsamspflicht. Es wird weiterhin auf Grund des dienstlichen Auftrages, der sich durch die Versetzung in den Ruhestand natürlich keineswegs verändert hat, tätig.*

*Von der Ausübung eines freien, selbständigen Mandates als Aufsichtsratsmitglied kann daher keine Rede sein. Die Ingerenzpflichten des Obersten Organs (Bundesminister) treffen selbstverständlich auch auf Beamte des Ruhestandes zu, diese trifft die Gehorsamspflicht. Solange Beamte im Ruhestand diese Funktion im Aufsichtsrat als unmittelbare Ressortvertreter ausüben, solange bleibt dieses enge Verhältnis weiterhin aufrecht. Die seinerzeitige für den Bund ausgeübte Nebentätigkeit wandelt sich gleichsam zur (unselbständigen) Haupttätigkeit.*

*11. Tatsächlich musste ich dem Bundesministerium für X bei größeren Projekten, z.B. bei einer Förderung über € 6 Mio. bei einem Gesamtvolumen von € 35 Mio., bei der ich im Rahmen meiner Aufsichtsrattätigkeit maßgeblich die Grundlagen über ein neues Modell erarbeitet und mit dem Forderungswerber verhandelt habe, im Detail mehrfach berichten. Das Ministerbüro hat mir in der Folge die zustimmende Entscheidung des Bundesministers als Vertreter des Eigentümers Bund mitgeteilt, die ich sodann im Aufsichtsrat der beiden betroffenen Gesellschaften (Mutter – Tochter) umsetzen konnte. . . .*

Mit **Bescheid vom 04.04.2008** wies das Finanzamt diesen Antrag ab und begründete:

*1) Antrag gem. § 293 BAO:*

*Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib – und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitung beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Bei der Erstellung eines Einkommensteuerbescheides 2005 haben Sie in der Beilage die enthaltene Entschädigung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert.*

*Laut herrschender Lehre (siehe Ritz BAO<sup>3</sup>) und Rechtsprechung (VwGH 88/16/0220) wären nur Fehler der Behörde berichtigbar. Würde die Behörde Schreib – oder Rechenfehler aus den Abgabenerklärungen übernehmen so wären diese nicht nach § 293 berichtigbar.*

*Es handelt sich jedoch beim vorliegenden Sachverhalt um rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes, der nicht unter die Berichtigungsmöglichkeit des § 293 BAO fällt.*

*2) Antrag gem. § 293 b BAO:*

*Gemäß § 293 b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.*

*Grund des Antrages ist die Einordnung der erhaltenen Einkünfte als Aufsichtsratsmitglied zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit oder Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Eine Unrichtigkeit ist nur offensichtlich, wenn sie nicht auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht. Um Einkünfte als Aufsichtsrat als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG)*

*qualifizieren zu können, ist erforderlich, dass diese Tätigkeit als Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Beamtendienstrechtsgesetz ausgeübt wird. Da eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 Beamtendienstrechtsgesetz eine Haupttätigkeit für den Bund voraussetzt, können karenzierte Beamte und Beamte des Ruhestandes keiner Nebentätigkeit nachkommen. Es ist daher § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG auf diese Personengruppe nicht anwendbar.*

*Es ist daher die Einordnung des Aufsichtsratsentschädigung in die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) richtig.*

*Da nach Meinung der Behörde in der Abgabenerklärung (Einkommensteuer 2005) eine richtige rechtliche Beurteilung erfolgte, kann eine Berichtigung nicht durchgeführt werden.*

In der gegen den Abweisungsbescheid fristgerecht erhobenen **Berufung vom 16.04.2008** brachte der Bw. – auszugsweise - vor:

*Fraglich ist, ob die in meiner Steuererklärung erfolgte Qualifizierung meiner Einkünfte als Aufsichtsratsmitglied als Einkünfte aus selbständiger Arbeit offensichtlich unrichtig sei. Dies sei nur dann der Fall, wenn die Unrichtigkeit auf einer nicht vertretbaren Rechtsansicht beruhe. Zur Begründung warum die Einordnung in die Einkünfte aus selbständiger Arbeit richtig sei, diese Ansicht daher vertretbar und somit eine Berichtigung nicht möglich wäre, übernimmt das Finanzamt ausschließlich die Argumentation der Lohnsteuererläuterungen zu § 25 (1) 4c EStG. . . .*

*2. Ich bin weiterhin der Meinung, dass die Richtlinie, wie bereits ausgeführt, nicht dem Gesetz entspricht und meine fraglichen Einkünfte richtigerweise als unselbständig zu qualifizieren sind.*

*Bezeichnend ist auch, dass trotz Geltung der vorzitierten gesetzlichen Bestimmung bereits ab 2001 die Richtlinie erst ab 2005 in der nunmehrigen Fassung gilt, obwohl sich an der darin angezogenen Bestimmung des § 37 BDG 1979 in der Zwischenzeit nichts geändert hat. Aus dem Einkommensteuergesetz selbst ableitbar ist die Meinung der Richtlinie daher offensichtlich nicht. Gerade die in der Richtlinie angezogene Bestimmung des § 37 BDG 1979 bietet keine geeignete Handhabe zur Widerlegung meiner Rechtsansicht. Ich habe in meinem Antrag bereits auf die diesbezüglichen Gesetzeserläuterungen verwiesen, die aufgrund des besonderen Interesses des Bundes am wirtschaftlich zweckmäßigen Einsatz seiner Mittel, die Verwendung von Personen in einem besonderen Naheverhältnis, d.h. in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis fordern. Mein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis hat, wie dargestellt, und wohl zweifellos, nicht geendet. Meine Tätigkeit ist weiterhin eine nichtselbständige nach § 37 (2) BDG 1979. Ich bin auch nach meiner Ruhestandsversetzung noch in Einzelfällen auf Veranlassung meiner Dienstbehörde in den Aufsichtsrat gewählt worden.*

*Es kann wohl nicht sein, dass nur die Meinung der Richtlinie, der das Finanzamt folgt, als vertretbare Rechtsansicht anzusehen ist. Wenn eine Erlassmeinung mit vertretbar erscheinenden Argumenten von der Partei abgelehnt wird, so wird auch dies zu beachten und die Argumentation im Einzelnen abzuwägen und zu würdigen sein.*

*3. Der Erlass (Richtlinie) zeigt naturgemäß eine generalisierende Betrachtungsweise. Ich habe im Gegensatz hiezu aus verschiedenen Blickwinkeln mit nicht nur vertretbaren, sondern wohl auch stichhaltigen Argumenten, unter Hinweis auf die bei beamteten Aufsichtsratsmitgliedern (sowohl aktive als auch pensionierte) maßgeblich öffentliche Rechte (Beamtendienstrecht, Haushaltsrecht, B-VG), dargestellt, dass nach meiner Ansicht die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO gegeben sind und die Zuordnung in meiner Abgabenerklärung aufgrund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung erfolgte. Liegen die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO vor, so liegt die*

*Berichtigung zwar im Ermessen. Ermessensrelevant ist jedoch zweifellos u.a. auch die faktische Bedeutung der Qualifikation der Einkünfte in nichtabgabenrechtlichen Bereichen, wie in meinem Fall der gewerblichen Sozialversicherung.*

Mit Bedenkenvorhalt vom 03.02.2010 wurde der Bw. ersucht, zur Nachweisführung bezüglich aller Berufungsvorbringen zweckdienliche Unterlagen zu übermitteln, durch welche die Vorbringen untermauert oder glaubhaft gemacht werden. Insbesondere wurde um Vorlage von Unterlagen ersucht, aus denen hervorgehe, dass die ins Treffen geführte Weisungsgebundenheit und Berichtspflicht für die im Jahr 2005 (also nach Beendigung des aktiven Dienstverhältnisses) ausgeübten Tätigkeiten als Aufsichtsratsmitglied weiterhin bestanden habe und auch erfolgt sei. Weiters möge mitgeteilt werden, ob und welche konkreten Vereinbarungen mit dem Bundesminister für X oder sonstigen befugten Organen im Zuge des Austrittes aus dem Aktivstand für die weitere Ausübung dieser Tätigkeiten im Ruhestand getroffen wurden. Um Übermittlung dieser Vereinbarungen wurde ersucht.

Diesen Bedenkenvorhalt beantwortete der Bw. im am 08.02.2010 zur Post gegebenen Schreiben wie folgt:

*Die Weisungsgebundenheit ergibt sich aus dem zitierten Gesetz sowie aus dem Zusammengang der Berufung.*

*Zur Frage der Berichtspflicht:*

*Eine Vereinbarung mit dem BM über Berichtspflichten besteht nicht und eine solche wird auch vom BM nicht getroffen (bei Übertritt in den Ruhestand). Dass ich maßgeblich die Grundlagen für ein vollständig neues Modell erarbeitet habe, kann der Geschäftsführer der Gesellschaft Y Mag. P bezeugen, in dessen Auftrag ich im Rahmen meiner Tätigkeit im AR der Y handelte.*

*Das neue Modell bestand darin, dass anstelle der bisherigen Hingabe von Darlehen mit Bankgarantie eine Beteiligung getreten ist. Aufgrund des hohen Einsatzes öffentlicher Mittel (Land X, Gemeinden) sowie Y mit Euro 6 Mio. war selbstverständlich die Zustimmung der Eigentümer der Y (...) erforderlich. Auch daraus hat sich die Berichtspflicht, der ich über Aufforderung des Ministerbüros nachgekommen bin, ergeben. Mein damaliger Gesprächspartner im Ministerbüro war Mag. K.*

*Ich habe weiters etliche Male mit dem Förderungswerber sowie mit seinen Vertretern verhandelt, immer im Auftrag des Geschäftsführers und im Rahmen meiner Tätigkeit im AR der Y. Im Rahmen dieser Verhandlungen - teils mit Rechtsanwälten - konnte ich mein Modell weiterentwickeln und letztlich nach den erfolgten Zustimmungen der Gesellschafter sowie des AR der Y auch erfolgreich abschließen.*

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

I. Zugrundegelegter Sachverhalt:

Der Bw. ist als Aufsichtsratsmitglied für die von ihm genannten juristischen Personen des privaten Rechts tätig und bezog hierfür im Jahre 2005 die angeführten Beträge. Der im Bundesdienst tätige Bw. befand sich im Jahr 2005 bereits im Ruhestand.

Der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 19.02.2007 erging erklärungsgemäß unter Ansatz von Einkünften aus selbständiger Arbeit resultierend aus den Aufsichtsratsbezügen und Einkünften aus einem Werkvertrag.

Mit Schriftsatz vom 04.03.2008 beehrte der Bw. – aus Gründen der Pflichtversicherung in der GSVG - seine als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen und den Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 293 BAO diesbezüglich zu berichtigen.

Der Bw. erarbeite als Abteilungsleiter neue Beteiligungsmodelle. Mit dem Ministerium wurden nach dem Ausscheiden aus dem Aktivstand keinerlei Vereinbarungen hinsichtlich der weiteren Ausübung seiner Aufsichtsrats Tätigkeit getroffen.

## II. Rechtliche Würdigung:

### **a.) beantragte Änderung gemäß § 293 BAO**

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem 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 (VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015 u. a.).

Schreibfehler sind z.B. Abschreibfehler (VwGH 11.8.2004, 2004/17/0002), Rechtschreibfehler Verschreiben bei Namen oder Datumsangaben; Rechenfehler sind z.B. Additionsfehler (VwGH 18.10.1984, 83/16/0130), die unrichtige Ablesung eines Steuerbetrages aus einer Tabelle oder das Vertippen an einer Rechenmaschine; des Weiteren etwa eine unrichtige Zusammenzählung, Vervielfachung oder Unterschiedsberechnung, eine falsche Stellenwertbestimmung und dgl. (siehe VwGH 15.10.1952, 2449/50).

Da ein solcher Fehler nicht vorliegt, ist § 293 BAO streitgegenständlich nicht anwendbar.

Denn nach Lehre und Rechtsprechung soll § 293 BAO die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichen Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen. 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. Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge dieser Willensbildung unterlaufen sind, können nicht nach § 293 BAO berichtigt werden, somit sind unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung keiner Berichtigung gemäß § 293 BAO zugänglich. Vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde), obwohl diese Umstände der Behörde aktenkundig sind, führen zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung. Ihre unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid ist aber nicht ein Fehler der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler, und daher - auch wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage tritt - keiner Berichtigung nach § 293 BAO zugänglich (vgl. VwGH 26. 3. 1993, 90/17/0224; 22. 3. 1991, 90/13/0243; 24.4.1996, 92/15/0128, Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 293 BAO, Rz 1-8).

Demnach sind nicht nach § 293 berichtigbar Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen (VwGH 24.4.1996, 92/15/0128 u. a.). Eventuell unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung sind keiner Berichtigung gemäß § 293 zugänglich (VwGH 25.3.1994, 92/17/0133), ebenso nicht durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler.

## **b.) Qualifizierung der Einkünfte**

Vorab wird auf die Frage, ob die seitens des Bw. in seiner Einkommensteuererklärung 2005 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Vergütungen für seine Tätigkeit als Aufsichtsrat (für juristische Personen des privaten Rechts) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu betrachten sind, eingegangen.

Der Bw. führt in seinem umfangreich begründeten Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 BAO u.a. ins Treffen, es lägen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit vor,

- da er als (ehemaliger) aktiver weisungsgebundener und der Amtsverschwiegenheit unterliegender Abteilungsleiter im BM eine (unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallende) Nebentätigkeit i.S.d. § 37 Abs. 2 BDG 1979 ausgeübt habe;
- die Erläuterungen zu der einschlägigen Bestimmung des § 37 Abs. 2 BDG 1979 unter Hinweis auf das „ganz besondere Interesse“ des Bundes am wirtschaftlich zweckmäßigen Einsatz seiner Mittel feststellten, dass zur Erreichung dieses Zieles die Verwendung von Personen in einem besonderen Naheverhältnis, nämlich in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis erforderlich sei;
- das Bundeshaushaltsrecht gemäß § 59 BHG für den Erwerb von Bundesbeteiligungen vorsehe, dass ein angemessener Einfluss im Aufsichtsrat gegeben sei und weiters



sichergestellt sein müsse, dass die auf Veranlassung des Bundes gewählten Mitglieder auch die „besonderen“ Interessen des Bundes berücksichtigten, wofür das oberste Organ (Bundesminister) gemäß Art. 20 B-VG im Rahmen der parlamentarischen Verantwortung verpflichtet sei, dafür vorzusorgen;

- der Verfassungsausschluss in seinem diesbezüglichen Bericht dargelegt habe, dass durch diese Regelung der dem Art. 20 B-VG entsprechende und insbesondere dem Ausmaß der Bundesbeteiligung nach angemessene Einfluss der Obersten Organe der Vollziehung auf die von ihnen in die Aufsichtsorgane solcher Gesellschaften entsandten Vertreter gewahrt bleibe. Diese haushaltsrechtlich und verfassungsrechtlich abgesicherte Einflussnahme gelte zweifellos auch für Beamte im Ruhestand mit der Konsequenz der für Beamte des Ruhestandes und für aktive Beamte in gleicher Weise geltenden Rechtsstellung;
- dass beamtete AR-Mitglieder – auch wenn diese als Beamte im Ruhestand die AR-Tätigkeit fortsetzten - im Aufsichtsrat nicht kraft eigenem Rechtes, sondern stets nur als Vertreter des zuständigen Obersten Organs tätig würden und daher im Rahmen der Wahrung des Interesses des Bundes der Gehorsamspflicht unterlägen. Von der Ausübung eines freien, selbständigen Mandates als AR-Mitglied könne daher keine Rede sein. Die seinerzeitige für den Bund ausgeübte Nebentätigkeit wandle sich gleichsam zur (unselbständigen) Haupttätigkeit.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind gemäß § 22 Z 2 EStG u.a. Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

§ 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert, dass u.a. Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen.

Gemäß § 37 BDG können einem Beamten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben, die ihm nach diesem Bundesgesetz obliegen, noch weitere Tätigkeiten für den Bund in einem anderen Wirkungskreis übertragen werden. Entsprechend Abs. 2 leg.cit. liegt eine Nebentätigkeit auch vor, wenn der Beamte auf Veranlassung seiner Dienstbehörde eine Funktion in Organen einer juristischen Person des privaten Rechts ausübt, deren Anteile ganz oder teilweise im Eigentum des Bundes stehen.

Üben Beamte während ihrer Aktivzeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses für ihren Dienstgeber eine Aufsichtsrattätigkeit aus, so werden die daraus resultierenden Einkünfte in diesem Fall als Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit angesehen.

Befindet sich ein Beamter im Ruhestand, sind naturgemäß keine Einkünfte aus einem aktiven Dienstverhältnis gegeben, auch wenn Beamte "Beamte auf Lebenszeit" bleiben. Demnach liegt nach Beendigung des aktiven Dienstverhältnisses und Eintritt in den Ruhestand keine Haupttätigkeit mehr vor und wird die Tätigkeit als Aufsichtsrat - schon begrifflich – nicht mehr als eine Nebentätigkeit (zur nicht mehr gegebenen Haupttätigkeit) ausgeübt. § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG ist nicht anwendbar, weil keine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Beamtendienstrechtsgesetz mehr ausgeübt werden kann und wird.

Dass Vergütungen an Funktionäre (Organe) von juristischen Personen des privaten Rechts (z.B. Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen, Genossenschaften oder Sparkassen) keine wiederkehrenden Bezüge, sondern Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 darstellen, sofern sie nicht **im Rahmen eines Dienstverhältnisses** zufließen, wurde vom VwGH im Erkenntnis vom 30.1.2001, Zl. 95/14/0043, ausgesprochen.

Der Bw. legte nachvollziehbar dar, dass Weisungen hinsichtlich der Ausübung seiner Aufsichtsrattätigkeit während des Bestehens des aktiven Dienstverhältnisses (in dessen Rahmen) ergingen. Aus der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes des Bw. im Februar 2010 ergibt sich, dass die Aufsichtsrattätigkeit nach Übertritt in den Ruhestand (somit auch im Streitjahr) ohne weitere Vereinbarungen mit dem ehemaligen Dienstgeber ausgeübt wurde. Die diesbezüglichen Berufungsausführungen des Bw. u.a. mit den Hinweisen, dass ein Beamter Beamter auf Lebenszeit sei, sowie auf die für Beamte geltende Amtsverschwiegenheit oder sich aus Gesetzen ergebenden Verpflichtungen (Gehorsamspflicht), vermögen keine andere Qualifizierung der Einkünfte zu bewirken, da für das Streitjahr konkret die Basis für die Erteilung von Weisungen oder sonstiger Direktiven fehlt.

Die Referentin vermag den weiteren Darlegungen des Bw., wonach nicht nur bei beamteten Aufsichtsratsmitgliedern sondern auch bei in Ruhestand befindlichen Beamten davon auszugehen sei, dass die öffentlichen Rechte (Beamten-Dienstrecht, Haushaltsrecht, B-VG) die Bestimmungen des Handelsrechtes und des dem folgenden Steuerrechtes (wonach die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied eigenständig, weisungsfrei, eigenverantwortlich und sich nur am Gesellschaftsinteresse orientiere) überlagerten, nicht zu folgen. Denn die vom Bw. herangezogenen gesetzlichen Bestimmungen (Beamten-Dienstrecht, Haushaltsrecht, B-VG) zur Durchsetzung des besonderen Interesses des Bundes am wirtschaftlich zweckmäßigen Einsatz seiner Mittel in Form der Verwendung von Personen, die in einem besonderen Naheverhältnis stehen, zielen auf das Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen – aktiven - Dienstverhältnisses (verbunden mit einer Weisungsgebundenheit) ab.

Den Bw. nach Ausscheiden aus dem aktiven Dienstverhältnis konkret verpflichtende Vereinbarungen wurden im Zuge des Übertrittes in den Ruhestand jedoch nicht getroffen.

Zusammenfassend ist anzuführen, dass die Einordnung der Aufsichtsratsentschädigung in die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) daher als richtig anzusehen ist.

### c.) Änderung gemäß § 293b BAO

**Verfahrensgegenständlich ist nun streitentscheidend zu beurteilen**, ob die vom Bw. intendierte Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit, die zudem auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht, aus der Abgabenerklärung gegeben ist.

§ 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 Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, **ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren** durchzuführen. Laut Stoll (Stoll, BAO-Kommentar, 2831 ff) liegt eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen (im Rechtsbereich) und ohne Ermittlungen (im Tatsachenbereich) deutlich erkennbar ist, also offen zu sehen ("offensichtlich") ist.

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 der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, auch wenn der Abgabepflichtige seine Rechtsansicht - was nahe liegend ist - für vertretbar hielte (vgl. VwGH vom 16. Mai 2002, 98/13/0180).

Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides ist somit dann einer Berichtigung nach § 293 b BAO zugänglich, wenn diese auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruht, aus Abgabenerklärungen übernommen wurde und die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen (Stoll, BAO - Kommentar, Band III, § 293 b, S 2831). Entscheidend ist

somit, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Da das Finanzamt bei Bescheiderlassung keine unvertretbare Rechtsansicht, (Einkünfte aus einer Aufsichtsrattätigkeit sind grundsätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit, vgl. auch oben) zugrunde legte, ist das Vorliegen der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen hinsichtlich der vom Bw. selbst – zutreffenderweise - als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärten Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Aufsichtsrat durch das Finanzamt zu verneinen. Wie bereits dargelegt, wäre zudem auch nach weiteren Ermittlungsschritten, welche einer Berichtigung gemäß § 293 b BAO schon grundsätzlich entgegenstehen, der Schluss zu ziehen, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen.

Der erklärungskonform ergangene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19.02.2007 war damit einer Berichtigung gemäß § 293 b BAO nicht fähig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 17. März 2010