



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 7

GZ. RV/1064-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder HRätin Mag. Karin Pitzer, Dr. Ernst Grafenhofer und Johann Möslinger über die Berufung des Mag. XY, 00,XY, vertreten durch Dr. Rachbauer Walter, 4910 Ried im Innkreis, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding betreffend Einkommensteuer 2008, Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 6.3.2009, nach der am 28. Juni 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Einnahmen Ausgaben Rechnung samt Beilagen des Berufungswerbers (im Folgenden Bw.) - Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen, Umsatzsteueraufstellung 2008, sowie das Ansuchen um Gewährung einer Landesförderung für einen „Startjob“ einer Dienstnehmerin des Bw. – langten am 3. Februar 2009 beim Finanzamt ein. Die steuerlichen Kürzungen betreffen u.a. die „Startjob“-Förderung in einer Höhe von € 8.760.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wurde am 6. März 2009 vom Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

Mit 3. Juli 2009 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 6. März 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben mit der Begründung, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Mit gleichem Datum wurde am 3. Juli 2009 der Einkommensteuerbescheid 2008 vom Finanzamt erlassen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die „Startjob“-Förderung des Landes Oberösterreich nicht steuerfrei sei.

Gegen diese beiden Bescheide brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein.

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2009 wurde der gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Berufung stattgegeben und der erlassene Einkommensteuerbescheid gem. § 299 BAO aufgehoben. Da der Einkommensteuerbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 zurückgewiesen.

Am 13. August 2009 wurde der berichtigte Einkommensteuerbescheid 2008 gem. § 293b BAO vom Finanzamt mit folgender Begründung erlassen:

„Gem. § 293b BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde festgestellt, dass in den Beilagen zur Steuererklärung eine „Startjob“-Förderung des Landes Oberösterreich in Höhe von 8.760 € als steuerfrei behandelt wurde. Da eine derartige Beihilfe nicht zu den in den Einkommensteuerrichtlinien genannten steuerfreien Beihilfen gehört, war der Betrag dem Betriebsergebnis wieder hinzuzurechnen.“.

Gegen den Bescheid vom 13. August 2009 über die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 293b BAO und gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 brachte der steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

„Die Bescheidberichtigung wurde nicht rechtmäßig begründet; es wurde auf keine Gesetzesstelle verwiesen, die eine Bescheidberichtigung rechtfertigen würden. Die zitierten Einkommensteuerrichtlinien sind keine ausreichende Begründung für eine Bescheidberichtigung. Denn bereits im Vorwort zu den Einkommensteuerrichtlinien 2000 wird festgehalten: Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben. Da die Behörde I. Instanz ihren Berichtigungsbescheid vom 13. August 2009 nur damit begründet, dass sie auf die Einkommensteuerrichtlinien verweist, verstößt sie gegen das Legalitätsprinzip und gegen den ob zitierten Grundsatz des BMF. Bei den Erledigungen haben Zitierungen mit den Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben. Im Übrigen

handelt es sich bei den Einkommensteuerrichtlinien um einen Erlass, der lediglich einen Auslegungsbehelf darstellt, woraus über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können.

Insoweit ist der Berichtigungsbescheid vom 13. August 2009 mit Rechtswidrigkeit behaftet und wird insbesondere aus diesem Grund dessen Aufhebung beantragt.

Die Bescheidbegründung spricht nur von den Einkommensteuerrichtlinien, ohne eine genaue Randziffer benennen zu können. Gemeint könnte vermutlich die RZ. 4854 sein? Die in dieser Randziffer 4854 angeführten steuerfreien Zuwendungen sind aber nur exemplarisch aufgezählt nicht taxativ.

(Rz 4854: In folgenden Fällen kommt es z.B. bei steuerfreien Zuwendungen...)! Da es hiebei um eine exemplarische Aufzählung handelt, muss auch die „Startjob“-Förderung darunter fallen. Hierbei handelt es sich um eine Eingliederungsbeihilfe im Sinne des § 34 AMSG. Demzufolge muss auch die „Startjob“-Förderung eine steuerfreie Zuwendung sein. Also kann die Nichtanführung der „Startjob“-Förderung in den Einkommensteuerrichtlinien ohnehin kein Kriterium für obigen Bescheid sein.

Im Übrigen ist es unrichtig, dass die „Startjob“-Förderung des Landes Oberösterreich in Höhe von € 8.760 nach dem EStG versteuert werden muss und begründet sich dies wie folgt:

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG normiert eine Steuerbefreiung insb. für Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz und nach dem Arbeitsmarktservicegesetz.

Insbesondere wird dabei auf § 34 Abs. 2 Z 3 AMSG verwiesen, wonach die Eingliederung in den Arbeitsmarkt zu fördern ist.

Die „Startjob“-Förderung des Landes Oberösterreich entspricht diesen Forderungen insbes. des § 34 AMSG haargenau.

Auch die sozialpolitische Intention, jugendliche Arbeitslose „von der Straße wegzubekommen ist die gleiche“. Die Förderungsrichtlinien liegen in Kopie anbei. § 3 Abs.1 Z. 5 lit. d EStG - teleologisch interpretiert – führt zum Ergebnis, dass gleiche Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.

Dies wird auch dadurch unterstrichen, dass diese Förderung durch das AMS Y. vermittelt wurde, der Ansprechpartner war Herr Z. im AMS Y., über ihn wurde der Antrag abgewickelt.

Die Förderung ist von der Intention vollkommen vergleichbar mit jenen im AMFG und AMSG angeführten, nämlich die Förderung und Eingliederung von benachteiligten und schwer vermittelbaren Jugendlichen in den Arbeitsmarkt.

Dies begründet sich damit, dass die „Startjob“-Förderung des Land Oberösterreich für Arbeitnehmer gewährt, die Schulabgänger aus berufsbildenden mittleren und höheren Schulen sind, die seit Schulabschluss mindestens drei Monate beim AMS als arbeitssuchend vorgemerkt sind und seit dem Schulabschluss noch keinen einzigen Tag berufsadäquat beschäftigt waren. Wenn man bedenkt, dass die geförderte Arbeitnehmerin Frau X., aufgrund ihrer Zeugnisnoten (Deutsch und Englisch „Genügend“, Rechnungswesen „Befriedigend“) gegenüber anderen Schulabgängern benachteiligt war, war sie aus diesem Grund eine schwer vermittelbare Jugendliche, wie vom AMS bestätigt. Somit wurde diese Arbeitnehmerin entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien (zu § 3 und § 20 EStG) zur Förderung und Eingliederung von benachteiligten Jugendlichen vom Land Oberösterreich gefördert.

Hätte die Förderung nicht das Land Oberösterreich übernommen, sondern das AMS, so wäre dieser Sachverhalt einkommensteuerfrei gestellt.

Dass der Absender des Fördergeldes eine andere öffentliche Stelle ist, darf aber nicht zum Nachteil des Empfängers sein. Dies verstößt auch gegen die verfassungsmäßige Gleichbehandlung eines an sich gleichen Sachverhalts. Insoweit verstößt gegenständliche Entscheidung gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz. Wie aus beiliegender Förderungserklärung ersichtlich ist, ist der Förderungszweck die Bekämpfung der Jugendarbeitslosigkeit und daher eine Förderung im Sinne des Arbeitsmarktförderungsgesetzes. Dementsprechend fällt diese Förderung unter § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG, die der Gesetzgeber einkommensteuerfrei stellt, was die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Entscheidungsfindung allerdings missachtet. Unter all diesen rechtlich zu beachtenden Aspekten ist diese Förderung einkommensteuerfrei zu behandeln.

Es wird somit beantragt, die „Startjob“-Förderung im Sinne der angeführten Gesetzes- und Richtlinientexte einkommensteuerfrei zu stellen, andernfalls wird die Vorlage beim UFS beantragt. Da meines Erachtens diese Entscheidung sozialpolitische Auswirkungen hat und somit über den Einzelfall hinaus relevant ist, wird eine Senatsentscheidung gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hiermit beantragt“.

In der Folge wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung dem UFS zur Entscheidung vom Finanzamt vorgelegt.

In der am 28. Juni 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass der Schwerpunkt einer Ausbildung darin liege, dass § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG teleologisch zu interpretieren sei. Man müsse schon schauen, wann § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d anzuwenden sei. Laut seiner Kenntnis sei das Arbeitsmarktservicegesetz hinein novelliert worden. Durch das BGBl. 1994 mit 1.7.1994 in Kraft getreten. Die „Startjob“ Förderrichtlinien

seien nicht 2008 in Kraft getreten. Das Arbeitsmarktservicegesetz habe im Prinzip nach § 34 Abs. 2 Z 3 die Intention, dass Arbeitnehmer zur Eingliederung in den Arbeitsmarkt gefördert werden sollten. Nach dem Informationsblatt der „Startjob“-Förderung vom Land Oberösterreich würde das heißen, dass man im Prinzip Arbeitnehmer fördern möchte, die in das Berufsleben eingegliedert werden sollen, die arbeitslos seien. Nichts anderes habe auch die Intention nach dem Arbeitsmarktservicegesetz zum Ziel. Deswegen würde eine Gesetzeslücke vorliegen. Denn hätte der Gesetzgeber des Einkommen-steuergesetzes 1994 bereits Kenntnis von diesen „Startjob“-Förderungen gehabt, müsste man sich fragen, was hätte er getan. Aufnehmen habe er sie 1994 nicht können, weil die „Startjob“-Förderung erst 2008 Platz gegriffen hätte. Wenn es um die Intention gehe, Beihilfen steuerfrei zu stellen, weil es um die Eingliederung von arbeitslosen Arbeitnehmern gehe, dann müsste das im Weg – weil eine Gesetzeslücke vorliege – der teleologischen Interpretation geschlossen werden und dann müsste auch die Förderung nach dem „Startjob“, bei der es ja auch um die Eingliederung und um die Einstellung von arbeitslosen Jugendlichen gehe, im Wege der teleologischen Interpretation in die Einkommensteuerbefreiung mitaufgenommen werden. Für diese teleologische Interpretation habe die Behörde erster Instanz einfach keine Notwendigkeit gesehen. Und weil sie darin keine Gesetzeslücke gesehen und keine teleologische Interpretation vorgenommen habe, sei der vorliegende Bescheid rechtlich unrichtig. Auch der Ansprechpartner beim AMS Y. habe gesagt, dass es keine anderen Förderungsmittel des Bundes geben würde, sodass die Schiene mit der „Startjob“-Förderung gewählt worden sei. Dass der gleiche Sachverhalt ganz anders beurteilt worden sei, sei für den Bw. überraschend gewesen. Daher würde eine Gesetzeslücke vorliegen, die man nicht nur im Wege der Wortinterpretation auslegen könne.

Laut Ausführungen des Finanzamtsvertreters sei der Gesetzeswortlaut klar. Steuerfrei gestellt seien Bundesmittel, die zur Förderung gelangen und demnach nicht Landesmittel. Zur verfassunggerichtsmäßigen Richtigkeit könne er nichts sagen. Warum der Gesetzgeber im Endeffekt nur Bundesmittel steuerfrei gestellt habe sei ihm nicht bekannt. Es liege eine taxative Aufzählung vor. Es sei nicht umsonst in Klammer das Gesetz angeführt worden. Die Berichtigung gem. § 293b BAO sei daher zulässig.

Da laut Bw. eine Gesetzeslücke vorliegen würde, die teleologisch zu schließen sei, werden die Anträge wie bisher aufrechterhalten.

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

#### **Rechtslage:**

---

Gemäß § 293b 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.

Eine Übernahme erfolgt nicht schon durch die Einreichung der Abgabenerklärungen, sondern erst durch die Erlassung von den Abgabenerklärungen entsprechenden Bescheiden. Die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen stellt daher auf den Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides ab.

Entscheidend ist, ob die Abgabenbehörde in diesem Zeitpunkt bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Der entscheidungsrelevante Zeitpunkt der Übernahme der Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung ist daher der Tag, an dem der Steuerbescheid zu dieser Abgabenerklärung erlassen worden ist

Für den gegenständlichen Fall ist darauf zu verweisen, dass der Berichtigungsbescheid vom 13. August 2009 den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 6. März 2009 berichtet.

Die offensichtlichen Unrichtigkeiten müssen daher zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides aus der Einkommensteuererklärung sowie den Beilagen übernommen worden sein, damit der Berichtigungsbescheid nicht rechtswidrig ist.

§ 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. 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 (vgl. VwGH 1.7.2003, 97/13/0230).

§ 293b BAO gestattet die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist; das heißt, wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht. Darunter versteht der VwGH die Verletzung genereller Normen (Gesetze, Verordnungen) oder einen Widerspruch zur höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198 etc).

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 naheliegend ist - für vertretbar hielte (vgl. VwGH vom 16. Mai 2002, 98/13/0180).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist, also offen zu sehen ("offensichtlich") ist (Stoll, BAO-Kommentar, 2831 ff).

Eine lediglich in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung reicht dagegen noch nicht, um eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO zu widerlegen (vgl. stellvertretend für viele VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198; 18.3.2004, 2003/15/0049 und 16.12.2003, 2003/15/0110 mit weiteren Hinweisen bzw. Stoll, BAO-Kommentar, 2830 f und Ritz, ÖStZ 1990, 180).

### **Sachverhalt:**

Laut der im Akt liegenden Erklärung und Beilagen handelt es sich bei der „Startjob“-Förderung um eine Landesförderung des Landes Oberösterreich, die gemäß den dafür maßgeblichen Förderungsrichtlinien gewährt wurde. Für die Einstellung einer Dienstnehmerin des Bw. wird ein Lohnkostenzuschuss in Höhe von 8.760 € zur Verfügung gestellt.

Der Bw. hat diese „Startjob“-Förderung des Landes Oberösterreich in der Einnahmen Ausgaben Rechnung als steuerfrei behandelt, indem er sie außerbilanziell – bei den steuerlichen Hinzurechnungen/Kürzungen 2008 - vom Bilanzgewinn abgezogen hat.

Dies wird von Seiten des Bw. nicht bestritten und geht auch aus den Beilagen – Schreiben vom Jänner 2008, wobei dem Ansuchen um Gewährung einer Landesförderung für einen „Startjob“ entsprochen wurde - unmissverständlich hervor.

### **Rechtliche Würdigung:**

Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, dass „die zitierten Einkommensteuerrichtlinien keine ausreichende Begründung für eine Berichtigung sind“, so ist dem grundsätzlich zuzustimmen, zumal die EStR formalrechtlich keine allgemein verbindliche Rechtsnorm ist sondern ein in Erlassform ergangener und im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) herausgegebener Auslegungsbehelf des BMF zum EStG. Der VfGH hat die EStR etwa im Erkenntnis vom 2.12.2004, G95/04 als "Äußerungen der Verwaltung" bezeichnet, "die generellen Charakter haben, jedoch als bloße (nicht-imperative) Mitteilungen einer Rechtsansicht betrachtet werden und daher nicht in Verordnungsform ergehen". Entsprechend können aus den EStR über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und

Pflichten auch nicht abgeleitet werden (vgl. Absatz 1 der Präambel der EStR 2000 vom 8.

November 2000, 06 0104/9-IV/6/00, AÖF 232/2000 herausgegeben am 21.12.2000).

Während die Richtlinien für die Erstbehörde aufgrund ihrer Weisungsgebundenheit verbindlich sind, kommt ihnen für die Bescheidadressaten keine normative Wirkung zu, sondern bilden sie für diese gleichsam eine Fachliteratur spezieller Art.

§ 293b BAO gestattet - wie oben dargelegt - die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist; das heißt, wenn der Bescheid generelle Gesetze oder Verordnungen verletzt oder der höchstgerichtlichen Judikatur widerspricht.

Ein Verstoß gegen die EStR ist keine qualifizierte Rechtswidrigkeit, solange damit nicht gleichzeitig ein Gesetz oder eine Verordnung verletzt wird bzw. der höchstgerichtlichen Judikatur widerspricht.

Aus der Bescheidbegründung des Finanzamtes geht hervor, dass die „Startjob“-Förderung des Landes Oberösterreich keine steuerfreie Beihilfe ist.

Wie bekannt, ist die Einkommensteuerfreiheit in § 3 EStG geregelt und bestimmt u.a.: „Von der Einkommensteuer sind befreit

Abs. 1 Z 5 lit d) Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl Nr. 31/1969, Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994, Beihilfen nach dem Berufsausbildungsgesetz, BGBl Nr. 142/1969 (BGBl I 2008/82 ab 28.6.2008) sowie das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes BGBl. Nr. 609/1977.“

Für den gegenständlichen Fall ist festzustellen, dass nach der einfachgesetzlichen Rechtslage (EStG idgF) im Hinblick auf den klaren Wortlaut des Gesetzes und dem Fehlen entgegenstehender Rechtsprechung kein Zweifel bestehen konnte, dass die Landesförderung für einen Startjob des Landes Oberösterreich keine steuerfreie Beihilfe nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz und dem Arbeitsmarktservicegesetz ist und somit von der Einkommensteuer befreit ist.

Unter einer Beihilfe nach dem Arbeitsmarktservice- (AMSG) oder Arbeitsmarktförderungsgesetz (AMFG) – einem Bundesgesetz – kann vielmehr nur eine solche verstanden werden, die auf der Rechtsgrundlage des Arbeitsmarktförderungs- bzw.

Arbeitsmarktservicegesetzes erfolgte. Dass die Startjob-Förderung – wie sie hier vorliegt - auf der Rechtsgrundlage des AMSG bzw. AMFG erfolgte, ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht abzuleiten. Es handelt sich dabei um eine Landesförderung des Landes OÖ, die unter die Förderungsrichtlinien des Landes OÖ und nicht unter das Bundesgesetz AMSG bzw. AMFG fällt.

Eine teleologische Interpretation, wie in der Berufung und in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht wurde, dass diese „Startjob“- Förderung aufgrund einer Gesetzeslücke über den Umweg des § 34 Abs. 2 Z 3 AMSG in den § 3 Abs 1 Z 5 lit d EStG zu subsumieren ist, ermöglicht das EStG nicht. Dies auch deshalb, weil eine taxative Aufzählung vorliegt. Mag dies auch Arbeitsmarktpolitisch bedenklich sein.

Auch im Zuge der Novellierung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG im Jahr 2008 – BGBl I 2008/82 ab 28.6.2008 - wurden Landesförderungen - insbesondere die „Startjob“-Förderung des Landes OÖ – vom Gesetzgeber nicht in das Gesetz aufgenommen.

Nebenbei ist auch anzumerken, dass die „Startjob“- Förderung keine Beihilfe nach dem Berufsausbildungsgesetz (diese wurde erst ab 28.6.2008 ins Gesetz aufgenommen) ist und auch kein Altersteilzeitgeld laut Arbeitslosenversicherungsgesetz.

Im gegenständlichen Fall besteht aufgrund des Gesetzes Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist. Der Bw. zeigt dies in der Berufung selbst auf, wenn er vorbringt „Hätte die Förderung nicht das Land OÖ übernommen, sondern das AMS, so wäre dieser Sachverhalt einkommensteuerfrei“. Es liegt somit eine qualifizierte Rechtswidrigkeit vor.

Die Einkommensteuererklärung 2008 samt dem im Akt liegenden Beilagen brachte daher eine offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung zum Ausdruck. Solcherart lag der Einkommensteuerveranlagung für 2008 die Übernahme einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung aus der Abgabenerklärung zugrunde.

Die Auffassung des Bw. „dass die Bescheidberichtigung nicht rechtmäßig begründet worden ist und es auf keine Gesetzesstelle verwiesen wurde, die eine Bescheidberichtigung rechtfertigen würde“, ist nicht nachvollziehbar, zumal aus der Bescheidbegründung eindeutig hervorgeht, dass es sich bei der „Startjob“-Förderung des Landes OÖ um keine steuerfreie Beihilfe handelt und somit eine Verletzung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG (neben der EStR) vorliegt.

Wenn der Bw. in der Berufung konkretisiert, dass „§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG eine Steuerbefreiung für Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz normiert und dabei insbesondere auf § 34 Abs. 2 Z 3 AMSG verweist wonach die Eingliederung in den Arbeitsmarkt zu fördern ist, und diese Startjob-Förderung auch diesen Forderungen insbesondere § 34 AMSG entsprechen würde“, so verhilft diese Argumentation der Berufung im gegenständlichen Fall nicht zum Erfolg, zumal eine Landesförderung des Landes OÖ für eine Einstellung einer Person keine Beihilfe nach dem Arbeitsmarktservice- oder Arbeitsmarktförderungsgesetz ist und die genannte Förderung lediglich das Land OÖ betrifft.

---

Es liegt trotzdem eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vor, auch wenn der Bw. seine Rechtsansicht – wie in der Berufung ausgeführt – unter Umständen für vertretbar hält.

Da die „Startjob“-Förderung die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG nicht erfüllt, fällt sie nicht unter die Einkommensteuerbefreiung, sodass in diesem Zusammenhang § 20 Abs. 2 EStG – wie vom Bw. in der Berufung erwähnt – auch nicht zur Anwendung kommt.

Auch wenn der Bw. mit seinem Vorbringen „wenn der Absender des Fördergeldes eine andere öffentliche Stelle sei, so dürfe das nicht zum Nachteil des Empfängers gereichen. Dies würde auch gegen die verfassungsmäßige Gleichbehandlung eines an sich gleichen Sachverhalts verstößen“ den Versuch unternimmt die Berichtigung gem. § 293b BAO zu verhindern, so muss dazu ausgeführt werden, dass die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gem. § 293b leg. cit. in der Prüfung der offensichtliche Unrichtigkeit im Rechtsbereich oder im Tatsachenbereich besteht und nicht, ob ein Verstoß gegen die verfassungsrechtliche Gleichbehandlung vorliegt.

Nach der Judikatur (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110 etc.) ist die Abgabenbehörde zum Vollzug von ordnungsgemäß kundgemachten Gesetzen verpflichtet. Die bloße Möglichkeit der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ändert daran nichts. Selbst wenn sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen ein Gesetz als zutreffend erweisen, scheidet das Gesetz erst nach seiner Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof (gegebenenfalls unter Setzung einer Frist nach Art 140 Abs. 7 B-VG) aus dem Rechtsbestand aus. Da die Abgabenbehörde das ordnungsgemäß kundgemachte Gesetz bis zu seiner Aufhebung ungeachtet der Möglichkeit seiner Verfassungswidrigkeit anzuwenden hat, bildet dieses auch den Rahmen für die Beurteilung der zur Bescheidberichtigung nach § 293b BAO berechtigenden offensichtlichen Unrichtigkeit einer Rechtsauffassung bzw. die Grundlage für den Einkommensteuerbescheid.

Trägt der Berufungswerber nämlich seine Normbedenken im Verfahren nach Art 144 B-VG an den Verfassungsgerichtshof heran, und erkennt dieser auf Aufhebung der Norm wegen ihrer Verfassungswidrigkeit, gelangt die Berufung des Berufungswerbers letztlich (im fortgesetzten Verfahren) idR zum Erfolg. Im Rahmen des § 293b BAO kommt es aber auf die Beurteilung des von der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides und des Berichtigungsbescheides zu vollziehenden Rechts an. Bedenken des Berufungswerbers gegen die Verfassungsmäßigkeit der anzuwendenden generellen Norm reichen daher nicht aus, um die Erlassung einer § 293b BAO Berichtigung sowie des Einkommensteuerbescheides zu verhindern.

---

Aufgrund der Sach- und Rechtslage ist die vom Finanzamt erlassene Bescheidberichtigung rechtens, da das für eine Berichtigung nach § 293b BAO erforderliche Tatbestandsmerkmal "Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen" und das Vorliegen einer qualifizierten Rechtswidrigkeit erfüllt ist.

Liegen die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vor, so liegt sie im Ermessen der Abgabenbehörde.

Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich bereits aus dem Ziel dieser gesetzlichen Norm, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 293b, Tz 8-10 mwN sowie VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071 und 9.7.2004, 95/13/0124).

Billigkeitsgründe, die der Berichtigung entgegenstünden, wurden vom Bw. nicht vorgebracht. Bei der Ermessensübung ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergeben. Sind die Folgen (insbesondere die steuerlichen Folgen) der Unrichtigkeit bloß geringfügig, so wird idR keine Berichtigung gemäß § 293b BAO vorzunehmen sein. Da im Berufungsfall die steuerlichen Auswirkungen der Berichtigung mit € 3.853,31 jedoch keineswegs als geringfügig anzusehen sind, ist die Bescheidberichtigung durch das Finanzamt aus den oben angeführten Erwägungen in richtiger Ermessensübung und damit zu Recht erfolgt.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Juli 2012