

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.05.2010

Geschäftszahl

2008/15/0280

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des HB in G, vertreten durch Stremitzer & Winkler Steuerberatung GmbH in 4020 Linz, Volksgartenstraße 26, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 20. August 2008, Zl. RV/0755-L/06, betreffend Einkommensteuer 2002, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 9. März 2006, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 28. Jänner 2004 gemäß § 293 BAO berichtigt wurde, teilweise - in einem von der Beschwerde nicht umfassten Punkt - statt. In der Begründung führte sie aus, der Beschwerdeführer habe in der Einkommensteuererklärung Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (Kennziffer 359) in Höhe von EUR 137.295,60 erklärt. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung habe er - in tabellarischer Form - die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angegeben mit laufendes Gehalt Jänner bis April 2002 EUR 9.393,16 pm, EUR 37.572,64, laufendes Gehalt von Mai bis Dezember 2002 EUR 9.646,78 pm, EUR 77.174,24, Tantiemenkonto EUR 3.124,93 pm, EUR 37.499,16, Pflichtbeiträge ASVG für laufende Bezüge (Dienstnehmer- und Dienstgeberanteil) EUR -14.950,44, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245) EUR 137.295,60. Im anschließenden Textteil habe er ausgeführt, zusätzlich seien zwei Sonderzahlungen in Höhe von je EUR 9.646,78 zugeflossen. Die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge beliefen sich auf EUR 2.426,34 (Dienstnehmer- und Dienstgeberanteil), sodass die mit festem Satz von 6 % zu versteuernden Bezüge innerhalb des Jahressechstels EUR 16.867,22 betragen.

Das Finanzamt habe mit Bescheid vom 28. Jänner 2004 die Einkommensteuer mit EUR 49.677,06 festgesetzt.

Mit dem bekämpften Bescheid vom 9. März 2006 habe das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2002 gemäß § 293 BAO berichtigt.

Der Beschwerdeführer habe in der Berufung gegen diesen Bescheid ausgeführt, es läge kein Fehler vor, der von der Bestimmung des § 293 BAO erfasst sei. Das Finanzamt hätte Berechnungen angestellt, die auf eine abweichende rechtliche Beurteilung zurückzuführen seien. Im konkreten Fall mangle es am Merkmal der Offenkundigkeit. Die Berichtigung in drei aufeinander folgenden Jahren sei ein eindeutiges Indiz dafür, dass es sich um eine rechtlich abweichende Beurteilung der Behörde handle, die aber als Ergebnis des Denkprozesses anzusehen sei. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Beständigkeit eines bekannt gegebenen Verwaltungsaktes sei eine wesentliche Position des Abgabensverfahrensrechtes, die gebiete, die Bestimmung über die Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten einschränkend und eng auszulegen. Der Berichtigungsbescheid enthalte keine Begründung dafür, worin die Fehlerhaftigkeit liege.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt ausgeführt, § 293 Abs. 1 BAO trage dem Umstand Rechnung, dass auch bei Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage

Fehler unterlaufen könnten, durch die bewirkt werde, dass der Bescheid anders laute, als es die Abgabenbehörde beabsichtigt habe. Zweifelsfrei lägen solche Umstände im gegenständlichen Fall beim doppelten Abzug der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung vor.

Im Vorlageantrag habe der Beschwerdeführer betont, dass kein Schreib- oder Rechenfehler vorliege und es sich eindeutig um keinen EDV-Fehler handle.

Die belangte Behörde habe dem Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 23. Juli 2008 die Vorgänge bei der Eingabe der Berechnungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2002 in die EDV-Anlage, welche die Abgabeberechnung durchführe, zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt habe im Zuge der automationsunterstützten Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 28. Jänner 2004 Daten aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung in das elektronische Eingabeverfahren übertragen. Dabei seien ihm folgende Fehler unterlaufen.

Additionsfehler bei der Ermittlung der Bruttobezüge:

In der Kennzahl 350 seien die vom Beschwerdeführer angeführten Bruttobezüge ohne die Sonderzahlungen eingetragen worden. Es seien lediglich die für das laufende Gehalt Jänner bis April, laufendes Gehalt Mai bis Dezember und das Tantiemenkonto ausgewiesenen Beträge addiert worden, nicht jedoch die zwei Sonderzahlungen. Die damit zusammenhängende Korrektur bei der Erstellung des angefochtenen Bescheides sei daher dahingehend erfolgt, dass die Bruttobezüge gemäß § 67 Abs. 11 EStG unter der Kennzahl 350 an Stelle von EUR 152.246,04 im Bescheid vom 28. Jänner 2004 mit EUR 171.539,60 eingetragen worden seien.

Eintragung der Sozialversicherungsbeiträge unter der falschen Kennzahl:

Dem Finanzamt sei bei der Eingabe der Werbungskosten im Zuge der Übertragung der Daten aus den Erklärungsbeilagen in das elektronische Eingabeverfahren zur automationsunterstützten Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 28. Jänner 2004 der Fehler unterlaufen, dass sowohl die Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung für die laufenden Bezüge, als auch jene Sozialversicherungsbeiträge, die auf die Sonderzahlungen entfielen, addiert und unter der Kennzahl 279 eingetragen worden seien. Diese Kennzahl sei jedoch für Werbungskosten ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale vorgesehen. Für die genannten Sozialversicherungsbeiträge seien eigene Kennzahlen (357 und 347) vorgesehen. Im Zuge der Erstellung des angefochtenen Bescheides sei daher die Eingabe im Erstbescheid unter der Kennzahl 279 (Werbungskosten ohne Pauschbetrag) gelöscht worden und unter der Kennzahl 357 (Pflichtbeiträge laufender Lohn EUR 14.950,44) und unter Kennzahl 347 (Pflichtbeiträge Sonderzahlungen EUR 2.456,34) eingetragen worden.

Der Beschwerdeführer habe in Beantwortung dieses Vorhaltes ausgeführt, er habe in einer Beilage zur Steuererklärung sämtliche Berechnungsunterlagen dargelegt. Darüber hinaus sei nach Ergehen des Steuerbescheides die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung telefonisch beim Finanzamt hinterfragt und die korrekte Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens bestätigt worden. In weiterer Folge habe das Finanzamt auch bei der Veranlagung der Jahre 2003 und 2004 die Eingaben in der dargestellten Form vorgenommen. Dies sei ein Beleg dafür, dass es sich nicht um einen einfachen Schreib- oder Rechenfehler gehandelt habe. Im März 2006 habe das Finanzamt sodann geänderte Bescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 erlassen. Die Nachforderungen für die Jahre 2003 und 2004 seien auf Grundlage des § 299 BAO erhoben worden. Für das Jahr 2002 habe das Finanzamt die Änderung des Bescheides auf § 293 BAO gestützt. Diese für den Beschwerdeführer überraschenden Nachforderungen seien auf einen Rechtsirrtum des Finanzamtes zurückzuführen. Die aus einem Verschulden des Finanzamtes resultierende Nachforderung sei unbillig. Es sollte im vorliegenden Fall das Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit stärker ins Gewicht fallen als die Beseitigung von Fehlern mit allen Mitteln.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, das Finanzamt habe bei Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 28. Jänner 2004 die vom Beschwerdeführer angeführten Bruttobezüge ohne die Sonderzahlungen unter Kennziffer 350, Bruttobezüge § 67 Abs. 11 EStG, und unter Kennziffer 351, Sonstige Bezüge § 67 EStG, die Sonderzahlungen eingetragen. Damit sei klar ersichtlich, dass der Wille des Finanzamtes dahin gegangen sei, auch die sonstigen Bezüge einkommensteuerrechtlich zu erfassen. Der Fehler habe darin bestanden, dass die sonstigen Bezüge nicht nur unter der Kennziffer 351, sondern zusammen mit den laufenden Bezügen auch unter der Kennziffer 350 zu erfassen seien. Damit liege ein bloßer Eingabefehler bei der automationsunterstützten Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 vor. Dieser Eingabefehler sei ein Fehler, der einerseits auf einer unrichtigen Addition beruhe, von den zusammen zu zählenden Beträgen sei einer beim Eintrag in die Kennziffer vergessen worden. Andererseits stelle dieser Fehler eine ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit dar. Bei einer händischen Berechnung wäre es nämlich nicht dazu gekommen, dass von den um die Sonderzahlung verminderten Bruttobezug nochmals die sonstigen Bezüge abgezogen würden. Ein derartiger Vorgang sei jedoch ausgelöst worden, als unter der Kennziffer 350 der um die Sonderzahlungen verminderte Bruttobezug eingegeben worden sei. Dass eine derartig eklatante falsche Berechnung dem Behördenwillen entsprochen habe, sei aus der Aktenlage nicht zu entnehmen. Vielmehr sei das Finanzamt offenbar davon ausgegangen, dass in diesem Punkt eine aus den vorgelegten Unterlagen erschließbare Eingabe erfolgt sei, zumal in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2002 nichts abweichendes dargestellt worden sei. In der unrichtigen Eingabe unter Kennziffer 350 des elektronischen Eingabeverfahrens liege ein nach § 293 BAO berichtbarer Fehler vor.

Der Umstand, dass es in nachfolgenden Veranlagungsjahren zu ähnlichen Unrichtigkeiten gekommen sei, sage noch nichts über den tatsächlichen Grund für die falsche Abgabeberechnung aus.

Weiters sei dem Finanzamt bei der Eingabe der Werbungskosten im Zuge der Übertragung der Daten aus den Erklärungsbeilagen in das elektronische Eingabeverfahren zur automationsunterstützten Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 der Fehler unterlaufen, dass sowohl die Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung für die laufenden Bezüge, als auch jene Sozialversicherungsbeiträge, die auf die Sonderzahlungen entfallen seien, zusammengezählt und unter Kennziffer 279 eingetragen worden seien. Diese Kennziffer sei für Werbungskosten ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale vorgesehen. Für die Sozialversicherungsbeiträge seien jedoch eigene Kennziffern, 357 und 347, vergeben.

Bei den Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung handle es sich um Werbungskosten, die ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag abzusetzen seien. Die Eingabe der auf die Sonderzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge unter Kennziffer 279 bewirke aber, dass diese Sozialversicherungsbeiträge nur von den laufenden Bezügen abgezogen würden. Ein Hinweis, dass eine derartige Berücksichtigung bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2002 beabsichtigt gewesen sei, ergebe sich aus der Aktenlage nicht. Auch die Begründung des berichtigten Bescheides lasse diesbezüglich nichts erkennen. Vielmehr sei bei der Eingabe der Bescheidgrundlagen nicht erkannt worden, dass die selbst entrichteten Sozialversicherungsbeiträge nicht unter der Kennziffer 279, sondern unter den Kennziffern 357 (Pflichtbeiträge laufender Lohn) unter der Kennziffer 347 (Pflichtbeiträge Sonderzahlungen) einzugeben seien. Auf Grund der Programmierung der EDV-Anlage erfolge dann eine entsprechende Zuordnung bei der Berechnung der Einkommensteuer. So sei die Programmierung dahingehend erfolgt, dass die unter Kennziffer 347 eingegebenen Beträge gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 von den Bezügen in Abzug gebracht würden, die mit dem festen Steuersatz versteuert würden, während die unter Kennziffer 357 eingegebenen Beträge vom laufenden Lohn abgezogen würden. Wenn das bescheiderstellende Organ des Finanzamtes bei der Eingabe der Bemessungsgrundlagen in das elektronische Datenverarbeitungssystem bei der Wahl der richtigen Kennziffer einen Fehler begangen habe, so sei dies eine Unrichtigkeit, die ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhe und somit einen Berichtigungsgrund nach § 293 BAO bilde.

Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Dies sei im Falle des § 293 BAO die Beseitigung von Fehlern und das Erzielen eines insgesamt richtigen Besteuerungsergebnisses. Auch sei darauf Bedacht zu nehmen, ob sich aus der Berichtigung für die Partei wesentliche Auswirkungen ergäben. Daher würden im Allgemeinen nur sich geringfügig auswirkende Fehler nicht berichtigt werden. Fehler seien mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu beseitigen. Für Berichtigungen gemäß § 293 BAO sei insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Der Beschwerdeführer habe seine berechtigten Interessen auf sein Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit gestützt. Weiters habe er angeführt, dass der Fehler ausschließlich von der Behörde verschuldet worden sei. Zudem sei die Nachforderung für ihn überraschend gewesen und er hätte auch auf Grund einer telefonischen Nachfrage auf das ursprüngliche Bescheidergebnis vertraut.

Dazu sei festzuhalten, dass § 293 BAO ausschließlich die Beseitigung von Behördenfehlern vorsehe. Der Umstand, dass für den Fehler ausschließlich die Behörde verantwortlich sei, stehe daher einer Berichtigung nicht entgegen. Dem übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers stehe das Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber. Die nach § 293 BAO berichtigbaren Fehler hätten eine nicht unbedeutende steuerliche Auswirkung. Der Abgabeberechnung sei auf Grund eines Additions- und Eingabefehlers ein um EUR 19.293,56 zu geringer Bruttobezug zu Grunde gelegt worden. Wegen eines Eingabefehlers seien die auf die Sonderzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge anstatt von den mit einem fixen Steuersatz zu versteuernden Sonderzahlungen von den nach dem Einkommensteuertarif zu besteuerten laufenden Bezügen abgezogen worden. Es handle sich daher nicht um eine bloß geringe Abweichung von der richtigen Besteuerung, sodass dem Zweck des § 293 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber den berechtigten Interessen des Beschwerdeführers der Vorrang einzuräumen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift über die Beschwerde erwogen:

Soweit der Beschwerdeführer unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften die fehlende Begründung des bekämpften Finanzamtbescheides vom 9. März 2006 und die unzureichende Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2006 rügt, ist er darauf hinzuweisen, dass diese Bescheide nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind.

Weiters machte der Beschwerdeführer geltend, der Abzug der auf die Sonderzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge von den laufenden Einkünften sei nach der früheren Rechtslage im Einkommensteuergesetz verankert gewesen. Es könne daher entgegen der belangten Behörde davon ausgegangen werden, dass es sich diesbezüglich um eine rechtliche Beurteilung des Finanzamtes gehandelt habe, die eben nicht der aktuellen Fassung des Einkommensteuergesetzes entsprochen habe. Eine solche fehlerhafte rechtliche Beurteilung sei keinesfalls einer Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO zugänglich. Darüber hinaus habe die Verursachung eines Fehlers in drei aufeinander folgenden Jahren durchaus Indizwirkung dafür, dass die Eingabe als Ergebnis eines Denkprozesses anzusehen sei.

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 Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Die Einrichtung des § 293 BAO dient nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetzes zu berichtigen, sondern nur zur Beseitigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens. Dabei trägt die Bestimmung unter anderem dem Umstand Rechnung, dass auch bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, durch die bewirkt wird, dass der Bescheid anders lautet als es die Abgabenbehörde beabsichtigt hat. Alle Fehler, die bei händischen Ausfertigungen zu solchen führen, die als offenkundige Unrichtigkeit zu bezeichnen sind, sind auch dann Unrichtigkeiten im Sinne des § 293 BAO, wenn sich die Behörde beim technischen Vorgang der Erstellung und Ausfertigung der Bescheide einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage bedient hat. Darüber hinaus erfasst die Bestimmung auch solche Mängel, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben, der durch Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2002/14/0015). Ein solcher Fehler kann auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (Ritz, BAO3, § 293, Tz 7).

Die belangte Behörde hat in freier Beweiswürdigung der Aktenlage, insbesondere der Eingabemodalitäten und der Begründung der Bescheide des Finanzamtes die Feststellung getroffen, dass der Bescheidwille des Finanzamtes auf die Erfassung der gesamten Bezüge, also nicht nur der laufenden gerichtet gewesen ist. Weiters ist sie sachverhältnismäßig davon ausgegangen, dass eine Berücksichtigung der auf die Sonderzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge bei den laufenden Bezügen nicht beabsichtigt war. Die belangte Behörde hat sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers eingehend auseinandergesetzt. Die Wiederholung des Vorbringens im Verwaltungsverfahren in der Beschwerde vermag keine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung aufzuzeigen. Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch die Rechtsauffassung der belangten Behörde, dass Eingabefehler im Sinne des § 293 BAO berichtigungsfähig sind.

Die Beschwerde zeigt auch nicht auf, dass die belangte Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht hätte.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 20. Mai 2010