

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde der Bf., vom 25.11.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28.10.2016 betreffend Berichtigung des Körperschaftsteuerbescheides 2012 und des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2013 gemäß § 293b BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang, Sachverhalt

Mit dem Kaufvertrag vom 16. Jänner 2012 veräußerte die Bf. verschiedene unbebaute Grundstücke an die Stadt X. um EUR 1.606.675,00. Der Restbuchwert betrug 15.574,22 Euro. Aus dem Verkauf resultierte ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.591.100,78 Euro.

Am 30. April 2014 reichte die Bf. die **Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2012** beim Finanzamt Feldkirch ein, in der unter der Kennzahl 9306 (Sonstige Abrechnung) der Veräußerungsgewinn in Höhe von EUR 1.591.100,78 eingetragen und der Bilanzgewinn um diesen Betrag korrigiert wurde. In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 wurde diese Gewinnkürzung wie folgt begründet:

„Das mit Vertrag vom 16.1.2012 verkaufte unbebaute Grundstück war zum Verkaufszeitpunkt (Spekulationsfrist bereits abgelaufen) nicht steuerverfangen, weshalb der steuerliche Gewinn aus dem Verkauf neutralisiert wird. Dies lässt sich im Detail aus der Übergangsregelung in § 124 b EStG i.d.F. des 1. StabG 2012 ableiten. Nach § 124b Z 212 EStG erster Satz i.d.F. des 1. StabG 2012 (und des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012) ist § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. vor dem 1. StabG 2012 „letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. April 2012 enden“. Deckt sich das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr, so gilt § 5 EStG i.d.F. des 1. StabG 2012 somit bereits im Zeitraum 1.1. bis 31.3.2012. In diesem Zeitraum ist § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG i.d.F. vor dem 1. StabG 2012 nach § 124b Z 211 EStG i. d. F. des 1. StabG 2012 noch anzuwenden. § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG i.d.F. vor dem 1. StabG 2012 hat normiert,

dass Wertänderungen beim Grund und Boden des Anlagevermögens außer Ansatz bleiben; § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. vor dem 1. StabG hat normiert, dass § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG für die Gewinnermittlung nach § 5 nicht anzuwenden ist; diese Fassung des § 5 ist allerdings letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. April 2012 enden (§ 124b Z 212 EStG). Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 1. April 2012 enden, die aber noch Zeiträume (Monate) vor dem 1. April 2012 umfassen, besteht damit für Vorgänge (Verkäufe) vor dem 1. April 2012 keine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Grund und Boden (des Anlagevermögens): Es gilt bereits § 5 EStG i.d.F. des 1. StabG 2012 und damit (mangels eines Ausschlusses) bis 31. März 2012 zusätzlich auch § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG i.d.F. vor dem 1. StabG 2012 für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG. Grund und Boden des Anlagevermögens kann daher im Zeitraum von 1.1. bis 31.3.2012 auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei veräußert werden. Dies gilt auch für Kapitalgesellschaften, da § 7 Abs. 2 KStG auf die Gewinnermittlung nach dem EStG verweist (vgl. Beiser, SWK-Heft 7/2013, 383 ff). Erst sehr viel später, mit 29.7.2013 (BGBl I Nr 2013/135), hat der Gesetzgeber die oben beschriebene Konsequenz aus dem 1. StabG 2012 (keine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Verkäufen von Grund und Boden im Verkaufszeitpunkt) beseitigt, indem § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des 1. StabG 2012 durch § 124b Z 212a EStG i.d.F. AIFMG mit 1.4.2012 in Kraft gesetzt und folglich § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. vor dem 1. StabG 2012 erst mit Ablauf des 31.3.2012 außer Kraft tritt. Diese rückwirkende Gesetzesbestimmung hat bzw. hätte zur Folge, dass der steuerliche Gewinn aus dem Verkauf des Grund und Bodens als steuerpflichtig zu behandeln ist bzw. wäre. Das Geschäft wurde im Vertrauen auf die damalige Rechtslage abgeschlossen, eine diesbezügliche rückwirkende Gesetzesänderung ist uE verfassungswidrig, weshalb der steuerliche Gewinn aus dem Verkauf des Grund und Bodens im Rahmen der steuerlichen MWR neutralisiert wird."

Das Finanzamt Feldkirch veranlagte die Bf. mit **Bescheid vom 26.6.2014** erklärungsgemäß zur **Körperschaftsteuer für das Jahr 2012** und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes mit einem Verlust in Höhe von -359.476,87 Euro an, woraus sich eine Körperschaftsteuerfestsetzung in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer (1.750,00 Euro) ergab.

Im Jahr 2013 trat die Bf. als Gruppenmitglied in die ertragsteuerliche Unternehmensgruppe mit der Y. Holding AG als Gruppenträger ein. Der steuerliche Verlust aus dem Jahr 2012 wurde als Vorgruppenverlust in das Jahr 2013 vorgetragen. Durch diesen offenen Vorgruppenverlust reduzierte sich das festgestellte Einkommen der Bf. im Jahr 2013 von 428.930,28 Euro auf 69.453,41 Euro. Mit dem **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2013** vom 8.1.2015 wurde somit ein Einkommen des Gruppenmitglieds in Höhe von 69.453,41 Euro festgestellt.

Im Zuge einer **Außenprüfung** gemäß § 147 BAO betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kammerumlage der Jahre 2012 bis 2015 stellte der Prüfer fest, das Finanzamt habe übersehen, die Eintragung unter KZ 9306 zu streichen, da

diese Gewinnkürzung nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen habe. Als Abgabenbehörde erster Instanz habe das Finanzamt die Richtigkeit der Anwendung der bestehenden Gesetze zu prüfen, die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit stehe ihm hingegen nicht zu. Somit liege eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO vor und sei der Körperschaftsteuerbescheid 2012 entsprechend zu berichtigen. Im Rahmen der Ermessensübung sei dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen.

Mit **Berichtigungsbescheiden** gemäß § 293b BAO vom 28.10.2016 berichtigte das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2012, in dem es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 1.231.623,91 Euro und die Körperschaftsteuer 2012 mit 307.906,00 Euro festsetzte und den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013, in dem es das Einkommen der Bf. als Gruppenmitglied mit 428.930,28 feststellte. Zur Begründung verwies es auf die im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen.

In der gegen diese Berichtigungsbescheide rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** führte die Steuervertretung der Bf. aus:

Gemäß § 293b BAO könne die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme einer offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Diese Bestimmung solle vor allem die Beseitigung typischerweise bei Soforteingabefällen unterlaufener Unrichtigkeiten ermöglichen.

Eine Unrichtigkeit sei nach herrschender Rechtsprechung und Lehre dann offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei (vgl. *Ritz*, BAO, § 293b, Rz 5; *Stoll*, BAO, 2831; VwGH 28.01.1997, 93/14/0113; VwGH 9.07.1997, 95/13/0124; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 18.03.2004, 2003/15/0049). Sei die Unrichtigkeit erst nach näherer Untersuchung im Rechtsbereich oder erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens im Tatsachenbereich erkennbar, so sei sie nicht gemäß § 293b BAO berichtigbar (vgl. *Ritz*, BAO, § 293b, Rz 6; *Ritz*, ÖStZ 1990, 181; VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 20.05.2010, 2007/15/0098). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des unabhängigen Finanzsenates lägen offensichtliche Unrichtigkeiten beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- Teilwertabschreibung bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner (VwGH 16.12.1998, 96/13/0007).
- Verwertung von Verlusten aus außerbetrieblichen Einkunftsarten im Wege des Verlustvortrages (VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043).
- Sofortige gewinnmindernde Absetzung der Grunderwerbsteuer an Stelle der Aktivierung als Anschaffungsnebenkosten (UFS 23.5.2005, RV/0544-W/03).
- Abzug von Unterhaltszahlungen als Betriebsausgabe (UFS 27.4.2006, RV/1471-W/05).

- Mehr als 1,5% AfA im Anwendungsbereich des § 16 Abs. 1 lit. d EStG, obwohl kein Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer erbracht wurde (VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052).
- Absetzung einer Einmalzahlung als Rente (VwGH 7.8.1992, 91/14/0150).
- Vorsteuerabzug für einen Opel Zafira (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202).

Wie aus dieser Auflistung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des unabhängigen Finanzsenates ersichtlich sei, handle es sich um dabei Fälle, bei denen ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne weitere Ermittlungen im Tatsachenbereich sofort und deutlich erkennbar sei, dass es sich um Unrichtigkeiten handle.

Im Beschwerdefall liege eine derartige offenbare Unrichtigkeit aber nicht vor. Die zitierten entsprechenden Erläuterungen in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 hätten bereits mehr als 3.000 Zeichen (inkl. Leerzeichen) umfasst. Um zu beurteilen, ob diese Rechtsansicht richtig oder unrichtig gewesen sei, hätte es einer umfassenden und ausführlichen Untersuchung im Rechtsbereich bedurft.

Mit der materiell-rechtlichen Fragestellung hätten sich insbesondere folgende Personen und Institutionen auseinandergesetzt:

- Univ.-Prof. Dr. *Reinhold Beiser*, Grund und Boden: Fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG - Eine gleichmäßige Begünstigung nach den Übergangsregeln, SWK 7/2013, 383 - 386
- Univ.-Prof. DDr. *Gunter Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG - Besteuerung nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers, SWK 11/2013, 567 - 570
- Univ.-Prof. Dr. *Reinhold Beiser*, Grund und Boden und die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG - Eine Auslegung nach Wortlaut, Wille und Gleichheitssatz, SWK 12/2013, 603 - 605
- Univ.-Prof. Hon.-Prof. Mag. Dr. *Alois Pircher*, Nochmals: Steuerfreie Veräußerung von und Pauschalierung für Grund und Boden auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler - Gleichstellung der Gewinnermittlungsarten ist verfassungsrechtlich unbedenklich, SWK 19/2013, 860 - 862
- Univ.-Ass. Mag. Dr. *Thomas Leitner* und Univ.-Prof. MMag. Dr. *Christoph Urtz*, Steuerfreie Veräußerung von sowie Pauschalierung für Grund und Boden - auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler?, ÖStZ 2013/344, 199-202
- Univ.-Prof. Dr. *Reinhold Beiser*, Fiktive Anschaffungskosten für Grund und Boden auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG? - Eine Replik auf Leitner/Urtz, ÖStZ 2013/344, ÖStZ 2013/435, 255

- Univ.-Ass. Mag. Dr. *Thomas Leitner* und Univ.-Prof. MMag. Dr. *Christoph Urtz*, Anmerkung zum Beitrag von Beiser "Fiktive Anschaffungskosten für Grund und Boden auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG?", ÖStZ 2013/436, 257
- Bundesfinanzgericht vom 9.6.2015, GZ RV/5100137/2015
- Verfassungsgerichtshof vom 22.9.2016, E 1470/2015

Die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 sei am 2.5.2014 eingereicht worden. Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 sei am 26.6.2014 und der Feststellungsbescheid 2013 am 8.1.2015 erlassen worden. Sowohl zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung als auch zum Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides seien das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9.6.2015, GZ RV/5100137/2015, und der Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 22.9.2016, E 1470/2015, noch nicht ergangen gewesen. Es sei zu dem damaligen Zeitpunkt noch offen gewesen, wie das Bundesfinanzgericht oder der Verfassungsgerichtshof diese Rechtsfrage beurteilen würde.

Die in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 vertretene Rechtsansicht sei keinesfalls eine Rechtsfrage, welche ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich, beantwortet hätte werden können. Sie sei mit der bisherigen oben genannten beispielhaften Aufzählung der vom Verwaltungsgerichtshof und unabhängigen Finanzsenat akzeptierten offensichtliche Unrichtigkeiten nicht vergleichbar. Zur Beurteilung der in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 dargelegten Rechtsansicht hätte es einer ausführlichen Analyse der materiellen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§ 4 Abs. 1 EStG, § 4 Abs. 3 EStG, § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG, § 5 Abs. 1 EStG, § 30 Abs. 4 EStG und § 30a EStG), der Übergangsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§ 124b Z 211 EStG, § 124b Z 212 EStG und § 124b Z 212a EStG), des Körperschaftsteuergesetzes (§ 7 Abs. 2 KStG) sowie des Bundesverfassungsgesetzes (Art 7 B-VG und Art 18 B-VG) bedurft.

Da die Beurteilung der Richtigkeit oder der Unrichtigkeit der vertretenen Rechtsansicht erst nach näheren Untersuchungen im Rechtsbereich möglich gewesen sei, habe es sich um keine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO gehandelt. Eine Berichtigung gemäß § 293b BAO sei somit ausgeschlossen gewesen (vgl. *Ritz*, BAO, § 293b, Rz 6; *Ritz*, ÖStZ 1990, 181; VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 20.05.2010, 2007/15/0098).

Für eine derartige Korrektur durch das Finanzamt seien vom Gesetzgeber bewusst andere Rechtswege geschaffen worden wie z.B. der Veranlagungsweg, der ordentlichen Rechtsmittelweg oder die Aufhebung gem § 299 BAO. Dem Finanzamt wären ausreichend Möglichkeiten offen gestanden, den Körperschaftsteuerbescheid 2012 sowie den Feststellungsbescheid 2013 entsprechend ihrer Rechtsansicht abzuändern.

§ 293b BAO gestatte nur dann die Berichtigung eines Bescheides, wenn er qualifiziert rechtswidrig sei; das heiße, wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe. Eine Unrichtigkeit sei dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe (vgl. *Ritz*, BAO, § 293b, Rz 2; BMF, AÖF 1990/100; *Ritz*,

ÖStZ 1990, 180; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124). Es sei nicht entscheidend, für wen die Unrichtigkeit offensichtlich sei, sondern ob sie tatsächlich auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliege, sei anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (vgl. *Ritz*, BAO, § 293b, Rz 3; VwGH 22.04.2004, 2004/15/0043; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052; VwGH 28.05.2009, 2007/15/0285; VwGH 26.02.2013, 2010/15/0202). Der Begriff der Vertretbarkeit der Rechtsansicht spiele z.B. im Finanzstrafrecht, bei Haftungen gemäß § 1 AHG und gemäß § 1299 ABGB sowie bei § 1 DWG eine Rolle (*Ritz*, BAO, § 293b, Rz 2).

Die in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 gegenüber dem Finanzamt ausführlich dargelegte Rechtsansicht sei nicht nur von der Bf. und ihrer steuerlichen Vertretung, sondern auch von Univ.-Prof. Dr. Reinhold *Beiser* (SWK 7/2013, 383 und SWK 12/2013, 603), Univ.-Prof. Hon.-Prof. Mag. Dr. Alois *Pircher* (SWK 19/2013, 860), sowie dem Beschwerdeführer im BFG-Verfahren GZ RV/5100137/2015 und VfGH-Verfahren E 1470/2015, vertreten worden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 11.1.2017 ab.

Gemäß § 293b BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Eine Übernahme erfolge nicht schon durch die Einreichung der Abgabenerklärungen, sondern erst durch die Erlassung von den Abgabenerklärungen entsprechenden Bescheiden. Die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen stelle daher auf den Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides ab. Entscheidend sei, ob die Abgabenbehörde in diesem Zeitpunkt bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der offensichtlichen Unrichtigkeiten sei daher hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2012 der 26.6.2014 und hinsichtlich des Feststellungsbescheides der 8.1.2015 (UFS 07.01.2004, RV/0001-F/04; UFS 26.01.2004, RV/0119-F/03 etc.).

§ 293b BAO setze voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernehme, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liege. Dies werde dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Das sei der Fall, wenn Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei. Die Unrichtigkeit könne 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). Dies werde dadurch bestätigt, dass es bei allfälliger Unrichtigkeit

(oder auch Unvollständigkeit) des vom Beschwerdeführer dargelegten Sachverhaltes zur Erreichung des Zieles der gesetzlichen Bestimmung des § 293b BAO, nämlich der Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses (vgl. VwGH 7.08.1992, 91/14/0150), dieser gesetzlichen Bestimmung nicht bedürfe, weil dieses Ziel dann auf anderem Weg, nämlich durch Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO, erreichbar wäre (VwGH 29.01.2002, 98/14/0024).

§ 293b BAO gestatte die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig sei; das heiße, wenn der Bescheid auf einer unververtretbaren Rechtsansicht beruhe. Darunter verstehe 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 vorliege, sei anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Eine lediglich in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung reiche dagegen noch nicht aus, um eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO zu widerlegen (vgl. 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).

Zudem sei nicht entscheidend, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen sei. Nach ständiger Rechtsprechung komme es nämlich auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht an (vgl. VwGH 25.10. 1995, 95/15/0008; 09.07.1997, 95/13/0124; 30.10.2001, 98/14/0085). Selbst wenn die Behörde am Übersehen eines Fehlers in der Abgabenerklärung ein Verschulden treffe, stehe dies einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht entgegen. § 293b BAO sei auch dann anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen worden sei (vgl. VwGH 22.04.1998, 93/13/0277; 28.05.2009, 2007/15/0285). § 293b BAO solle eine Handhabe für Fälle bieten, in denen „im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Parteien Unrichtigkeiten, selbst wenn diese offensichtlich sind, aus den Abgabenerklärungen (einschließlich Beilagen) in Bescheide übernommen werden" (vgl. Bericht des Finanzausschusses zum AbgÄG 1989, 1162 BlgNR 17. GP 15). Die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung seien nach der Rechtsprechung des VwGH nicht erfüllt, wenn die unrichtige Rechtsauffassung, auf der die Abgabenerklärung beruhe, von der Abgabenbehörde (bewusst) geteilt werde. Kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides sei in einem solchen Fall nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 22.04.1998, 93/13/0277; 21.09.2016, 2013/13/0090). Die Neutralisierung des Veräußerungsgewinns iHv 1.591.100,78 Euro in der eingereichten Körperschaftsteuererklärung sei durch das Finanzamt Feldkirch bei Erlassung des Körperschaftsteuerbescheids 2012 am 26.6.2014 aus der Erklärung übernommen worden. Wie sich insbesondere aus der Aktenlage ergebe, sei der durch die Neutralisierung des Veräußerungsgewinns bedingte Bilanzverlust des Jahres 2012 und damit auch die Eingabe des Betrags von 1.591.100,78 Euro unter der Kennzahl

9306 (Sonstige Abrechnungen) nicht näher überprüft worden. Die in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung dargelegte Rechtsansicht sei daher von der Abgabenbehörde keineswegs geteilt, sondern lediglich nicht überprüft worden. Im Hinblick auf die diesbezüglich ergangene Rechtsprechung des VwGH sei der Inhalt der Abgabenerklärung - nämlich die Erfassung des Veräußerungsgewinns unter der KZ 9306 - kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides und die Anwendbarkeit des § 293b BAO sei somit gegeben. Wäre die eingereichte Erklärung näher überprüft worden, hätte anhand der Aktenlage und insbesondere der in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung dargelegten Rechtsansicht der Bf. ohne weiteres Ermittlungsverfahren die Unrichtigkeit der Abgabenerklärung erkannt werden können. Die für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO geforderte qualifizierte Rechtswidrigkeit sei anhand der im Zeitpunkt der Erlassung der zu berichtigenden Bescheide geltenden Rechtslage zu beurteilen. § 124b Z 212 idF des 1. StabG 2012, aus welchem die Rechtsansicht abgeleitet werde, dass im Zeitraum 1.1.2012 bis 31.3.2012 keine Rechtsgrundlage für die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Grundstücken des Anlagevermögens beim § 5 - Gewinnermittler bestanden habe, habe sich bis einschließlich 29.7.2013 in Geltung befunden. Im Zeitpunkt der Erlassung sowohl des Körperschaftsteuerbescheids 2012 als auch des Feststellungsbescheids 2013 sei die fragliche Formulierung des § 124b Z 212 EStG bereits mit AIFMG, BGBl I 2013/135 (seit 30.7.2013 in Kraft) berichtigt worden. Weiters sei die Klarstellung durch Z 212a leg. cit. erfolgt, dass § 5 Abs. 1 in der Fassung des 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012 mit 1.4.2012 in Kraft trete. Die im maßgeblichen Zeitpunkt geltende Rechtslage habe daher keine Hinweise (mehr) enthalten, welche die von der Bf. in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 vertretene Rechtsansicht gestützt hätten. Dass diese Rechtsauffassung auch nach der Klarstellung im Gesetz teilweise noch in der Fachliteratur vertreten wurde, reiche nach der Rechtsprechung des VwGH nicht aus, um eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu widerlegen. Nach der Judikatur (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; UFS 12.07.2012, RV/1064-L/09; UFS 23.03.2005, RV/0544-W/03 etc.) sei die Abgabenbehörde zum Vollzug von ordnungsgemäß kundgemachten Gesetzen verpflichtet. Die bloße Möglichkeit der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ändere daran nichts. Selbst wenn sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen ein Gesetz als zutreffend erwiesen, scheide 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 habe, bilde dieses auch den Rahmen für die Beurteilung der zur Bescheidberichtigung nach § 293b BAO berechtigenden offensichtlichen Unrichtigkeit einer Rechtsauffassung bzw. die Grundlage für den Körperschaftsteuerbescheid und folglich auch für den Feststellungsbescheid.

Im am 23.2.2017 gestellten **Vorlageantrag** nahm die Steuervertretung zu den Ausführungen des Finanzamtes Feldkirch gegen die Beschwerdeentscheidungen wie folgt Stellung:

Vom Finanzamt werde die Auffassung vertreten, eine in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung reiche noch nicht aus, um eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu widerlegen. Hierzu werde vom Finanzamt auf die Erkenntnisse des VwGH 16.5.2002, 98/13/0180, VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198, VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049, VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110 sowie auf Stoll, BAO-Kommentar, 2830 f und Ritz, ÖStZ 1990, 180 verwiesen.

Diese Auffassung des Finanzamtes werde aber in den zitierten Quellen nicht vertreten wird.

• **VwGH 16.5.2002, 98/13/0180**

Der diesem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt sei mit dem beschwerdegegenständlichen nicht vergleichbar. Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sei die von der Bf. vertretene Rechtsauffassung nachweisbar in mehreren Fachbeiträgen vertreten worden.

• **VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198**

In diesem Erkenntnis sei es nicht um die Frage gegangen, ob eine in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung ausreiche, um eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu widerlegen. Es sei von der Abgabepflichtigen lediglich behauptet worden, dass noch andere Abgabepflichtige dieselbe Ansicht vertreten hätten. Mangels Beweisführung habe nicht festgestellt werden können, ob die Rechtsansicht auch von anderen Abgabepflichtigen geteilt worden sei. Es habe bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des berechtigten Bescheides eine klare Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestanden, welche in Widerspruch zu der Rechtsansicht der Abgabepflichtigen gestanden sei. Der Sachverhalt dieses Erkenntnisses sei mit beschwerdegegenständlichem Sachverhalt daher ebenfalls nicht vergleichbar.

• **VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049**

In diesem Erkenntnis sei es um die Rechtsfrage gegangen, ob eine Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar gewesen wäre. Vom Finanzamt sei in diesem Verfahren behauptet worden, dass es die Unrichtigkeit ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren erkennen hätte können. Für den Verwaltungsgerichtshof sei diese pauschale Begründung nicht ausreichend gewesen, weshalb der auf § 293b BAO gestützte Bescheid aufgehoben worden sei. In diesem Erkenntnis sei die Frage, ob eine in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung ausreiche, um eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu widerlegen, nicht aufgeworfen worden.

• **Stoll, BAO-Kommentar, 2830 f**

Im BAO-Kommentar von Stoll fänden sich auf den Seiten 2830 bis 2834 keine Aussagen, welche sich mit der oben genannten Aussage des Finanzamtes betreffend in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung deckten. Laut Stoll erscheine es hingegen „gewiss verständlich, dass unrichtige, aber vertretbare Rechts- oder

Tatsachenbeurteilungen nicht offensichtliche Unrichtigkeiten sind und daher außerhalb des Tatbestandes des § 293b liegen."

- **Ritz, ÖStZ 1990, 180**

Nach *Ritz* sei ein Bescheid einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich, wenn zu einer Rechtsfrage Judikatur und Erlässe fehlten, in der Literatur widersprechende vertretbare Ansichten geäußert würden und aus der Abgabenerklärung eine Literaturmeinung übernommen werde. Ebenso sei eine Berichtigung ausgeschlossen, wenn (insbesondere bei in der Judikatur nicht geklärten Rechtsfragen) Erlassmeinungen in der Literatur mit vertretbar erscheinenden Argumenten abgelehnt würden. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs könne eine Rechtsmeinung bereits dann als vertretbar bezeichnet werden, *"wenn sie schon einmal in Lehre oder Rechtsprechung aufgeschieden ist. Dabei ist ein Abgehen von den Gesetzen der Logik nur dann ein Verschulden, wenn der Gedanke geradezu sinnlos ist [...] Es komme darauf an, ob die irrige Auffassung mit einem Teil der Rechtsprechung oder einem Teil der Lehre in Einklang stehe."* (vgl. OGH 21.1.1959, 6 Ob 343/58, JBl 1959, 416). Es sei bereits ausreichend, dass eine Rechtsauffassung zumindest einmal in der Lehre aufgeschieden sei, soweit diese Rechtsauffassung nicht geradezu sinnlos erscheine. Es komme darauf an, ob die Auffassung wenigstens mit einem Teil der Lehre in Einklang stehe. Nach *Ritz*, ÖStZ 1990, 180 könne eine in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung folglich ausreichen, um eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu widerlegen (ebenso UFS Linz vom 5.1.2006, RV/0293-L/03).

- **VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110**

In diesem Erkenntnis sei es grundsätzlich um die Rechtsfrage gegangen, auf welchen Zeitpunkt betreffend die Beurteilung der Vertretbarkeit einer Rechtansicht abzustellen sei. Abseits dieser Rechtsfrage sei vom Verwaltungsgerichtshof festgestellt worden, dass der Grundsatz, wonach schon dann keine zur Bescheidänderung nach § 293b BAO berechtigende offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung gegeben sei, wenn sich ein Teil der Fachliteratur dieser Rechtsauffassung angeschlossen habe, in dieser Allgemeinheit nicht gelte, sondern es hiervon eine Ausnahme gebe. Der Grundsatz könne dann nicht zur Anwendung kommen, wenn der Steuerpflichtige mit dem gezielten Erscheinen von Publikationen versuche, die Anwendung des § 293b BAO abzuwenden. Ansonsten hätte es *„der Steuerpflichtige in der Hand, entsprechende Rechtsfolgen gezielt herbeizuführen, indem er das Erscheinen eines mit seiner Rechtsauffassung korrespondierenden Fachartikels veranlasst."* In einem derartigen Missbrauchsfall würde der Sinn und Zweck einer von Abgabepflichtigen veranlassten Publikation nicht darin liegen, eine in vernünftigerweise vertretbare Rechtsauffassung mit der Allgemeinheit zu teilen. Der Sinn und Zweck der veranlassten Publikation wäre, eine grundsätzlich unvertretbare Rechtsauffassung durch einen bloßen Publikationsakt vertretbar erscheinen zu lassen, um bestimmte Rechtsfolgen - wie die Abwendung von § 293b BAO - gezielt herbeizuführen. Diese Missbrauchsgefahr liege im beschwerdegegenständlichen Verfahren nicht vor. Die oben facheinschlägigen Beiträge seien zwischen März 2013

und Juli 2013 publiziert worden. Sämtliche Fachbeiträge seien von der Bf. nicht veranlasst und unabhängig von dem beschwerdegegenständlichen Verfahren publiziert worden. Im Ergebnis lasse sich feststellen, dass nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (vgl. OGH 21.1.1959, 6 Ob 343/58, JBI 1959, 416), der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS Linz vom 5.1.2006, RV/0293-L/03), der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.5.2002, 98/13/0180; VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049) sowie der Lehre (vgl. Ritz, ÖStZ 1990, 180) eine in der Fachliteratur vertretene Rechtsauffassung im Einzelfall ausreichen könne, um eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu widerlegen. Desgleichen könne auch ohne einer in der Literatur vertretenen Ansicht die Rechtsansicht einer Partei bereits vertretbar sein und die Anwendbarkeit des § 293b BAO ausschließen, soweit die Rechtsansicht mit vertretbar erscheinenden Argumenten begründet werde. Die Rechtsansicht müsse lediglich in vernünftigerweise vertretbar sein (vgl. Ritz, ÖStZ 1990, 181). Fachbeiträge von anerkannten im Finanzrecht habilitierten Universitätsprofessoren stärkten die Vertretbarkeit einer Rechtsansicht.

Vom Finanzamt Feldkirch sei in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt worden, dass die Voraussetzungen des § 293b BAO nach der Rechtsprechung des VwGH nicht erfüllt seien, wenn die unrichtige Rechtsauffassung, auf der die Abgabenerklärung beruhe, von der Abgabenbehörde (bewusst) geteilt werde. Kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides sei in einem solchen Fall nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde. Hierzu werde vom Finanzamt Feldkirch auf VwGH 22.4.1998, 93/13/0277 und VwGH 21.9.2016, 2013/13/0090 verwiesen.

• **VwGH 22.4.1998, 93/13/0277 und VwGH 21.9.2016, 2013/13/0090**

Im Erkenntnis vom 18.3.2004, 2003/15/0049, führe der Verwaltungsgerichtshof wie folgt aus:

„Entweder der Sachverhalt ist als solcher offenbar widersprüchlich, kann also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen, wird aber von der Abgabenbehörde dennoch ihrem Bescheid zugrunde gelegt, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt, oder der Sachverhalt ist durchaus denkbar, führt aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, wobei die Abgabenbehörde entweder die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung, d. h. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung), oder aber selbst (bewusst) diese unrichtige Rechtsauffassung teilt. Nur im letztgenannten Fall kann nicht gesagt werden, dass die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht, denn kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides wäre diesfalls nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde.“ Dieser Rechtssatz werde im Erkenntnis vom 21.9.2016, 2013/13/0090, bestätigt. Mit diesem Rechtssatz sage der Verwaltungsgerichtshof, dass § 293b BAO jedenfalls dann keine Anwendung finde, wenn eine Rechtsauffassung bewusst von der Abgabenbehörde geteilt werde. §

293b BAO könne nur dann anwendbar sein, wenn eine Rechtsauffassung unbewusst übernommen worden sei, obwohl die Unrichtigkeit offensichtlich wäre.

Bei dieser Differenzierung gehe es um die Frage der Kausalität der Unrichtigkeit des Bescheides. Selbst dann, wenn eine Rechtsansicht unbewusst übernommen werde, d.h. auf der Übernahme des Inhaltes aus der Abgabenerklärung beruhe (erste Voraussetzung), müsse diese Unrichtigkeit des Bescheides nach dem Wortlaut des § 293b BAO darüber hinaus auch „offensichtlich“ sein (zweite Voraussetzung). Die bloße Kausalität einer Unrichtigkeit (Übernahme des Inhaltes aus der Abgabenerklärung) sei nur eine von zwei Voraussetzungen des § 293b BAO.

Vom Finanzamt werde vorgebracht, dass die Abgabenbehörde ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze bis zu seiner Aufhebung ungeachtet der Möglichkeit seiner Verfassungswidrigkeit anzuwenden habe. Nach Auffassung des Finanzamtes würden Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit nicht ausreichen, um eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO zu verhindern.

Dazu sei zu sagen, dass eine Unrichtigkeit dann nicht offensichtlich sei, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe (BMF, AÖF 1990/100; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124). Laut BMF, AÖF 1990/100, liege keine offensichtliche Unrichtigkeit vor, wenn der Bescheid aus der Abgabenerklärung eine vertretbare (wenn auch allenfalls von der "offiziellen" Meinung der Finanzverwaltung abweichende) Rechtsauffassung übernehme. Es sei nicht entscheidend, für wen die Unrichtigkeit offensichtlich sei, sondern ob sie tatsächlich auf keiner oder einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe (vgl. *Ritz*, BAO, § 293b, Rz 2). Für die Beurteilung der Vertretbarkeit einer Rechtsansicht komme es nicht darauf an, ob eine Rechtsansicht von der Abgabenbehörde geteilt werde oder geteilt werden könnte. Soweit eine Abgabenbehörde eine Rechtsauffassung bewusst teile, sei eine Bescheidberichtigung gern § 293b BAO ohnehin ausgeschlossen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 21.9.2006, 2013/13/0090). Es komme darauf an, ob eine Rechtsansicht grundsätzlich, also tatsächlich, von jemanden vertreten werde bzw. vernünftigerweise vertreten werden könne.

Am 6.3.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerde abzuweisen. Am selben Tag informierte das Finanzamt unter Beilage des Vorlageberichts die Bf. über die Vorlage der Beschwerde.

II. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde 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 soll in erster Linie die Berichtigung typischerweise bei Soforteingabefällen unterlaufender Unrichtigkeiten ermöglichen. § 293b ist aber auch anwendbar, wenn

eine Unrichtigkeit deshalb übernommen wurde, weil der Bescheid ohne weitere Prüfung „laut Erklärung“ erlassen wurde (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 293b BAO Rz 1; VwGH 31.1.2001, 95/13/0065; VwGH 25.2.2015, 2011/13/0133).

§ 293 BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde 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 (vgl. VwGH 16.12.2003, 2003/15/0010; VwGH 18.2.2004, 2003/15/0049). 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 16.12.2003, 2003/15/0110).

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, auch wenn der Abgabepflichtige seine Rechtsansicht aus naheliegenden Gründen für vertretbar hielt (vgl. VwGH 16.5.2002, 98/13/0180; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285). Eine *offensichtliche* Unrichtigkeit einer Rechtsauffassung kann nach der Rechtsprechung des VwGH aber selbst dann bestehen, wenn sich ein Teil der Fachliteratur dieser Rechtsauffassung angeschlossen hat, weil es ansonsten der Steuerpflichtige in der Hand hätte, entsprechenden Rechtsfolgen gezielt herbeizuführen, indem er das Erscheinen eines mit seiner Rechtsauffassung korrespondierenden Fachartikels veranlasst (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110).

Offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutliche erkennbar ist (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 25.10.1995, 95/15/0008). Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Rechtswidrig im Sinne des § 293b BAO ist ein Bescheid dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist, d.h., wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht. Eine Vertretbarkeit einer Rechtsansicht liegt nur vor, wenn es eines Aktes der Rechtsfindung bedürfte, um von zwei oder mehreren vertretbaren Rechtsansichten die dem Gesetz entsprechende zu erkennen.

Dabei kommt es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde an. Wesentlich ist, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für die Behörde klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte.

Die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO sind aber nicht erfüllt, wenn die unrichtige Rechtsauffassung, auf der die Abgabenerklärung beruht, von der Abgabenbehörde bewusst geteilt wird. Kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides ist in einem solchen Fall nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; VwGH 21.9.2016, 2013/13/0090).

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Unrichtigkeit ist jener der Erlassung der zu berichtigenden Bescheides (VwGH 16.12.2003, 2003/15/02110; *Ritz*, BAO⁶ § 293b Rz 4).

Für die Beantwortung der in Streit stehenden Frage entscheidend ist daher, ob der Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 26.6.2014 und der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 vom 8.1.2015 im Zeitpunkt ihrer Erlassung offensichtlich unrichtig waren oder nicht.

Unstrittig ist, dass die später berichtigten Bescheide im Zeitpunkt ihrer Erlassung **unrichtig** waren:

Rechtslage idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz

Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), das heißt bis 31.3.2012, waren *Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehörte, steuerlich nicht zu berücksichtigen*.

Für die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG galt die Bestimmung des § 4 Abs. 1 EStG jedoch nicht. § 5 Abs. 1 EStG 1988 lautete wie folgt: „ *Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden.*“

Rechtslage idF des 1. Stabilitätsgesetzes BGBl. I 22/2012

Mit dem am 31.3.2012 kundgemachten 1. StabG 2012 entfiel § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988. Die Veräußerung von Grund und Boden wurde nunmehr auch für § 4 Abs. 1–Ermittler steuerpflichtig, der neu eingeführte § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 sah aber vor, dass der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG ermittelt werden kann, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war.

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 lautet:

„*Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen*

und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Die Widmung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist zulässig. Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender."

Gemäß § 124b Z 211 EStG sind § 4 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 3 letzter Satz, jeweils in der Fassung vor dem 1. StabG 2012 *letztmalig auf Wertveränderungen vor dem 1. April 2012 anzuwenden*.

Gemäß § 124b Z 212 EStG sind § 4 Abs. 10 Z 3 und § 5 Abs. 1, jeweils in der Fassung vor dem 1. StabG 2012, *letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. April 2012 enden*.

Aufgrund dieser Formulierung des § 124b Z 212 EStG wurde zuerst von *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, 53. Lieferung Dezember 2012, § 5 Tz 7, die Meinung vertreten, für die Wirtschaftsjahre, die nach dem 1. April 2012 endeten, die aber noch die Zeiträume (Monate) vor dem 1. April 2012 umfassten, bestehe für Verkäufe vor dem 1. April 2012 keine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Grund und Boden des Anlagevermögens, weil bereits § 5 idF 1. StabG 2012 und damit bis 31. März 2012 zusätzlich auch § 4 Abs. 1 letzter Satz für die Gewinnermittlung nach § 5 gelte. Bei einem § 5-Ermittler mit Bilanzstichtag 31.12.2012 sei bereits § 5 Abs. 1 idF 1. StaG 2012 anzuwenden. Für Bodenverkäufe in den Monaten Jänner bis März dieses Wirtschaftsjahres sei daher trotz § 5 Gewinnermittlung § 4 Abs. 1 letzter Satz anzuwenden, wonach die Wertveränderungen steuerlich nicht erfasst würden.

Dieser Meinung sind z.B. *Beiser*, SWK 7/2013 383 ff. und *Pircher*, SWK 19/2013, 860ff gefolgt.

Nach anderer Auffassung handelte es sich bei der Übergangsregelung des § 124b Z 212 1. StabG 2012 um ein redaktionelles Versehen, das im Wege einer teleologischen Reduktion derart zu interpretieren war, dass Veräußerungsvorgänge vor dem 1.4.2012 von § 124b Z 212 1. StabG 2012 nicht mehr erfasst werden (vgl. *Leitner/Urtz*, ÖStZ 2013/344, 199ff; *Gunter Mayr*, SWK 2013/11, 567 ff.; BFG 9.6.2015, RV/5100137/2015).

Änderungen durch das AIFMG, 2013, BGBl. I 2013/15

Mit dem **AIFMG 2013, BGBl. I 2013/135 ab 30.7.2013**, wurde § 124b Z 212 EStG 1988 geändert und 124b Z 212a EStG 1988 eingeführt.

§ 124b Z 212 EStG 1988 lautet:

*"§ 4 Abs. 10 Z 3 in der Fassung vor dem 1. StabG 2012 ist **letztmalig** anzuwenden, wenn der Wechsel der Gewinnermittlung vor dem 1. April 2012 erfolgt....."*

§ 124b Z 212a EStG 1988 lautet:

"§ 5 Abs. 1 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, tritt mit 1. April 2012 in Kraft".

Die Gesetzesmaterialien (ErlRV 2401 BlgNR 24. GP) geben dazu folgende Erläuterungen:

Zu § 124b Z 212 und 212a: Mit diesen Änderungen wird ein Redaktionsversehen beseitigt. Damit wird klargestellt, dass auch bei Wirtschaftsjahren eine Aufwertung von Grund und Boden auf den höheren Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung von § 4 EStG 1988 auf § 5 EStG 1988 möglich ist, wenn deren Bilanzstichtag z.B. der 31.12.2011 ist und somit der Wechsel der Gewinnermittlung zum 1.1.2012 vorzunehmen ist. Weiters wird klargestellt, dass § 5 Abs. 1 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, mit 1.4.2012 in Kraft tritt und somit § 5 Abs. 1 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz mit Ablauf des 31.3.2012 außer Kraft tritt."

Unabhängig davon, ob der § 124 Z 212a EStG 1988 nur als Klarstellung einer bereits durch eine teleologischen Reduktion zu schließende echte gesetzliche Lücke zu verstehen ist oder als rückwirkende Änderung des § 124 Z 212 EStG 1988, fest steht damit, dass § 5 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 erst mit 31.3.2012 außer Kraft trat und damit Grundstücksveräußerungen in der Zeit zwischen dem 1.1.2012 und dem 31.3.2012 durch § 5-Gewinnermittler steuerpflichtig waren, weil § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem 1. StabG für Steuerpflichtige, die ihre Gewinne nach § 5 EStG 1988 ermittelten, auch in diesem Zeitraum nicht anwendbar war.

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt weist folgende Chronologie auf:

- Die Grundstücksverkäufe der Bf. erfolgten am 16.1.2012.
- § 124b Z 212a EStG trat am 30.7.2013 in Kraft.
- Die Körperschaftsteuererklärung 2012 mit der Korrektur des Bilanzgewinns um den Veräußerungserlös in Höhe von 1.591.100,78 Euro wurde am 30.4.2014 abgegeben.
- Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 wurde am 26.6.2014 erlassen, der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 erging am 8.1.2015.

Somit steht fest, dass die beiden erwähnten Bescheide im Zeitpunkt ihrer Erlassung objektiv unrichtig waren, weil jedenfalls aufgrund der Bestimmung des § 124b Z 212a EStG 1988 der Veräußerungserlös steuerpflichtig zu behandeln gewesen wäre und die Gewinne entsprechend höher anzusetzen bzw. festzustellen gewesen wären.

Die Bescheide waren aber auch **offensichtlich unrichtig**. Die Meinung, die Gewinne aus der Veräußerung der Grundstücke seien steuerfrei, konnte jedenfalls nach Inkrafttreten des 124b Z 212a EStG 1988 nicht mehr ernsthaft vertreten werden. Diese Bestimmung hat ausdrücklich angeordnet, § 5 Abs. 1 EStG idF des 1. StabG 2012 trete mit 1.4.2012 in Kraft. Damit trat § 5 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 mit Ablauf des 31.3.2012 außer Kraft, unabhängig davon, ob das Wirtschaftsjahr vor dem 1.4.2012 oder erst am 31.12.2012 endete. Um festzustellen, dass die erklärte Steuerfreiheit der Gewinne aus den Grundstücksäußerungen unzulässig ist, hätte ein Blick ins Gesetz genügt. Die Aussage des § 124b Z 212a EStG 1988 war eindeutig, nähere Untersuchungen im Rechtsbereich oder gar Ermittlungen im Tatsachenbereich

hätte es dafür nicht bedurft. Bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung wäre die Unrichtigkeit der unter Kennzahl 9306 eingetragenen Bilanzkorrektur daher von der Abgabenbehörde klar zu erkennen gewesen.

Es sind keinerlei Hinweise vorhanden die darauf hinweisen würden, das Finanzamt habe im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Meinung vertreten, der Veräußerungsgewinn unterliege nicht der Steuerpflicht und daher den Körperschaftsteuerbescheid 2012 und Feststellungsbescheid 2013 bewusst in der gegebenen Weise. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das Finanzamt die Abgabenerklärung einfach nicht auf ihre Richtigkeit hin geprüft und daher die fehlerhaften Bescheide erlassen hat. Dafür spricht auch der Umstand, dass in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 bereits auf die rückwirkende Gesetzesänderung durch das AIFMG 2013 hingewiesen wurde und die Bf. sich für die Neutralisierung des Veräußerungsgewinns in der Mehr-Weniger-Rechnung lediglich auf die behauptete Verfassungswidrigkeit der Gesetzänderung berufen hat. Es kann aber nicht angenommen werden, dass das Finanzamt, wie auch in der Beschwerdevorentscheidung zum Ausdruck kommt, ein in Kraft stehendes Gesetz aufgrund einer behaupteten Verfassungswidrigkeit nicht angewandt hätte (siehe dazu auch die Ausführungen weiter unten). Die Übernahme der Unrichtigkeit aus der Körperschaftsteuererklärung 2012 war daher auch *kausal* für die Fehlerhaftigkeit der später berichtigten Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheide.

Das Argument der Steuervertretung, eine offensichtliche Unrichtigkeit habe nicht vorgelegen, weil die Behörde die Unrichtigkeit erst nach einer ausführlichen Analyse der materiellrechtlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, nämlich der §§ 4 Abs. 1, 4 Abs. 3, 4 Abs. 10 Z 3 lit a, 5 Abs. 1, 30 Abs. 4 und 30a sowie der Übergangsbestimmungen § 124b Z 211, 124b Z 212 und § 124b Z 212a EStG 1988, ferner des § 7 Abs. 2 KStG und des Art. 7 B-VG und Art 18 B-VG, erkannt werden hätte können, ist nicht zielführend. Wie der VwGH in mehreren Erkenntnissen ausgeführt hat (und wie bereits weiter oben dargestellt worden ist), liegt eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, wenn die Abgabenhörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit erkennen hätte müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann auch bei einer unzutreffenden Rechtsauffassung zum Ausdruck kommen. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommenen Rechtsauffassung vorliegt, ist **anhand des Gesetzes und vor allem der dazu entwickelten Rechtsprechung** zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 1.7.2013, 97/13/0230; VwGH 18.2.2004, 2003/15/0049; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198).

Die Beurteilung muss daher nicht unmittelbar aus der Abgabenerklärung hervorgehen. § 293b BAO hat nicht die Korrektur von in einem Bescheid unterlaufenden Schreib- oder Rechenfehlern vor Augen (für die Berichtigung derartiger Fehler steht § 293 BAO zur Verfügung), sondern von inhaltlichen Fehlern. Ob solche Fehler vorliegen, kann aber nur nach Befassung mit den einschlägigen Gesetzen und der dazu ergangenen Rechtsprechung beurteilt werden. Ob bei einer derartigen Prüfung eines oder mehrere Gesetze zu untersuchen sind, ist unmaßgeblich. Die Beachtung der

zu den anzuwendenden Gesetzen ergangenen Rechtsprechung setzt jedenfalls eine umfassendere Beschäftigung mit der Sache voraus.

Daher kann es für die Beurteilung der Frage, ob im Beschwerdefall eine offensichtliche Unrichtigkeit vorlag oder nicht, auch nicht von Bedeutung sein, ob die Erläuterungen in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 mehr als 3000 Zeichen umfasste oder nicht.

Die von der Bf. ins Treffen geführten Meinungen vom Zorn (in *Hofstätter/Reichel*, EStG 53. Liefg. § 5 Rz 7), *Beiser* (SWK 7/2013, 383ff und SWK 12/2013, 603-605) und *Pircher* (SWK 18/2013, 860.862) beziehen sich auf die Rechtslage vor Inkrafttreten des § 124b Z 212a EStG, während welcher die Frage, ob Grundstückveräußerungen im Zeitraum zwischen dem 1.1.2012 und dem 31.3.2012 durch § 5-Ermittler aufgrund des Wortlauts des § 124 Z 212 1988 idF 1. StabG 2012 steuerfrei zu behandeln waren oder nicht, in der Tat in der Literatur umstritten waren. Mit § 124 Z 212a EStG 1988 wurde diese Frage aber eindeutig geklärt. Da diese Bestimmung im Zeitpunkt der Erlassung der später berichtigten Bescheide (und auch schon im Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2012) in Geltung war, konnte diese Frage auch nicht mehr umstritten sein und die von der Bf. in der Steuererklärung gemachte in Rede stehende Angabe auf einer vertretbaren Rechtsauffassung beruhen. Auf die Ausführungen der Steuervertretung zu den in der Beschwerdevorentscheidungen zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der Frage, wann selbst eine in der Fachliteratur vertretenen Rechtsauffassung noch nicht ausreiche, um eine offensichtliche Unrichtigkeit zu widerlegen, musste daher nicht mehr eingegangen werden.

Auch die behauptete mögliche **Verfassungswidrigkeit** des § 124b Z 212a EStG 1988 ist nicht geeignet, aus der Rechtsansicht der Bf. eine vertretbare zu machen. Zunächst ist festzustellen, dass die Abgabenbehörden an gehörig kundgemachte Gesetz und Verordnungen gebunden sind. Eine Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit obliegt ihnen nicht. Abgabenbehörden sind auch nicht antragsberechtigt im Sinne des Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit a B-VG. Sie haben daher selbst verfassungswidrige Gesetze oder Verordnungen anzuwenden, solange dieses Gesetz oder diese Verordnung in Geltung ist. Selbst wenn der Verfassungsgerichtshof ein Gesetz oder eine Verordnung aufhebt, sind diese auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit der Ausnahme des Anlassfalles weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht (vgl. z.B. VfGH 3.7.2008, 2007/12/0193).

Eine mögliche Verfassungswidrigkeit kann daher keine vertretbare Rechtsansicht im hier verstandenen Sinne darstellen, selbst wenn diese Verfassungswidrigkeit auch in der Lehre vertreten wird. Dass dem im Beschwerdefall so gewesen ist, kann das Gericht allerdings nicht erkennen. Wie bereits erwähnt, beziehen sich die dazu zitierten Lehrmeinungen auf die Rechtslage vor der Änderung des § 124b Z 212 durch das AIFMG 2013.

Lediglich im Verfahren vor dem BFG RV/510037/2015 wurde vom Beschwerdeführer die Verfassungswidrigkeit des § 124 Z 212a EStG 1988 behauptet. Dass eine solche nicht vorlag, hat das BFG mit Erkenntnis 9.6.2015 ausführlich begründet. Die Behandlung der

gegen dieses Erkenntnis erhobenen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof hat dieser mit Beschluss vom 22.9.2016, E 1470/20215 abgelehnt.

Nicht ganz nachzuvollziehen ist schließlich auch die in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 enthaltene und in der Beschwerde wiedergegebene Bemerkung, die Bf. habe das Geschäft (die Grundstücksveräußerung) im Vertrauen auf die damaliger Rechtslage abgeschlossen und sei eine rückwirkende Gesetzesänderung verfassungswidrig sei. Der Verkauf der Grundstücke erfolgte am 16.1.2012. Das 1. StabG 2012, auf das die Bf. die Steuerfreiheit für die Grundstückveräußerungen stützt, wurde aber erst am 31.3.2012 kundgemacht. Daraus folgt aber, dass im Zeitpunkt der Grundstücksveräußerungen noch die Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 gegolten hat, nach der die Veräußerung von Grund und Boden durch § 5-Ermittler steuerpflichtig war. Die Bf. konnte daher im Zeitpunkt der Grundstücksveräußerungen auch nicht auf eine Rechtslage vertraut haben, nach der die Gewinne aus diesen Verkäufen steuerfrei waren.

Die Bescheide vom 26.6.2014 betreffend Körperschaftsteuer 2012 und vom 8.1.2015 betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2013 waren daher aufgrund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen rechtswidrig. Somit lag ein Berichtigungsgrund des § 293b BAO vor.

Eine Berichtigung gemäß § 293b BAO liegt im Ermessen der Behörde.

Ermessensentscheidungen müssen sich in den Grenzen bewegen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen (§ 20 BAO).

Die Möglichkeit der Bescheidberichtigung nach § 293b BAO wurde gerade deswegen geschaffen, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch dann zum Durchbruch zu verhelfen, wenn für den Einsatz andere verfahrensrechtliche Instrumente wie die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO oder die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO die Voraussetzungen fehlen. Es kann daher grundsätzlich kein Ermessensmissbrauch gesehen werden, wenn die Abgabenbehörde über die Grenze der Jahresfrist für eine Bescheidbehebung nach § 299 BAO hinaus eine Berichtigung nach § 293b BAO vornimmt (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124). Auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO wäre im Beschwerdefall nicht möglich gewesen, da keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel vorgelegen hätten, die eine Wiederaufnahme gerechtfertigt hätten.

Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich bereits aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, das die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124). Billigkeitsgründe, die der Berichtigung entgegengestanden wären, hat die Bf. nicht vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. 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 für diese Entscheidung relevanten Rechtsfragen waren durch die Anwendung der einschlägigen Gesetze sowie die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig zu beantworten. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 20. Februar 2019