

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Adelsberger & Thaler Steuerberatungsgesellschaft OG, Oberndorferstraße 44, 6322 Kirchbichl über die Beschwerde vom 13. November 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 6. November 2020 betreffend Einkommensteuer 2013 (Berichtigung gem § 293b BAO zu Bescheid vom 19.6.2019), Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Berichtigungsbescheid gem § 293b BAO hat die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2013 insoweit berichtigt, als dass ein Zuschlag nach § 28 Abs 7 EStG 1988 iVm § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 – wie anlässlich einer Außenprüfung festgestellt – zum Überschuss aus Vermietung und Verpachtung hinzugerechnet wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass das erste zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährte Jahr das Jahr 2013 sei.

Mit rechtzeitig am 18.11.2020 eingebrachter Beschwerde (datiert mit 12.11.2020) brachte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers (in Folge kurz Bf) vor, dass aus verfahrensrechtlicher Sicht die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2013

unter Anwendung des § 293b BAO nicht zulässig sei. Ein Bescheid sei nach § 293b BAO nur zu berichtigen, wenn der Bescheid aufgrund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen rechtswidrig sei. Weder bei der Einreichung der Steuererklärung am 28.4.2015 noch bei Erlass des Bescheides am 19.6.2019 habe eine solche Unrichtigkeit vorgelegen. Es sei auch nicht Sinn des § 293b BAO, der Behörde die Möglichkeit einzuräumen, eine verfehlt Rechtsansicht zum Beginn der Verjährung vollkommen willkürlich in ein beliebiges Jahr zu verschieben. Wenn überhaupt eine offensichtliche Unrichtigkeit vorgelegen habe, dann wäre diese aufgrund der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes im Jahr 2011 zu berichtigen gewesen. Ebenso sei der Bescheid aus materiell rechtlicher Sicht verfehlt, zumal ein Zuschlag für bereits verjährte Jahre im Sinne des § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 28 Abs 7 leg cit nur dann möglich sei, wenn der Zuschlag nicht höher als die steuerliche Auswirkung sei, die sich im noch nicht verjährten Zeitraum ergebe.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 27.1.2021 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 6.11.2020 als unbegründet abgewiesen und zusammengefasst ausgeführt, dass eine Nichtberücksichtigung von Zu- und Abschlägen nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO gelte. Die steuerwirksame Korrektur über einen Zu- oder Abschlag trage dem Grundsatz der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes Rechnung. Durch die Bestimmung werde die Erfassung des richtigen Totalgewinnes sichergestellt und eine sachlich gebotene konsistente Einmalserfassung erreicht.

In weiterer Folge brachte die steuerliche Vertreterin des Bf fristgerecht am 15.2.2021 einen Vorlageantrag ein.

Die Beschwerde wurde am 28.4.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf erzielte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer Außenprüfung für die Zeiträume 2012 – 2016 (Bericht vom 15.11.2018, ABNr.: 122021/18) wurde vom prüfenden Organ (u.a.) festgestellt, dass für einen bis 1997 vermieteten Altbestand (44 % des Gesamtgebäudes) fiktive Anschaffungskosten zum Zeitpunkt 11/2009 in Ansatz gebracht wurden. Hinsichtlich des Gebäudeanteiles von 66 %, welcher bisher nicht vermietet wurde, wurden die fiktiven Anschaffungskosten zu hoch berechnet. Für den bereits einmal vermieteten Gebäudeanteil wurde für den verjährten Zeitraum 2009 bis

2011 ein Zuschlag iHv € 5.802,15 nach § 28 Abs 7 iVm § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 aus der Afa Differenz berechnet und 2012 zum Überschuss aus Vermietung und Verpachtung hinzugerechnet.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen des Prüfers und ersetzte mit Bescheid vom 14.11.2018 einen bis dahin vorläufigen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2012 vom 7.3.2014 gem § 200 Abs 2 BAO gegen einen endgültigen Einkommensteuerbescheid. Nach fristgerecht eingebrachter Beschwerde und nach ergangener Beschwerdeentscheidung vom 25.2.2019 entschied das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 17.11.2020, RV/3100444/2019, dass nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 eine Fehlerberichtigung für verjährte Zeiträume durch die Verhängung eines Zuschlages im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist. Im Beschwerdefall ist jedoch der erste zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung noch nicht verjährte Zeitraum das Jahr 2011 und nicht das Jahr 2012. Der Beschwerde wurde Folge gegeben und der Bescheid abgeändert.

In weiterer Folge hat die Abgabenbehörde im Jahr 2020 den verfahrensgegenständlichen Bescheid erlassen, da nach Ansicht des Finanzamtes ausgehend vom nunmehrigen Bescheiderstellungsdatum 13.11.2020 das Jahr 2013 das erste noch nicht verjährte Jahr sei. Der Zuschlag wurde daher jetzt im Jahr 2013 angesetzt.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wurde am 07.03.2014, der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 am 22.5.2015 vorerst gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen. Ab dem Jahr 2013 erklärte der Bf positive Überschüsse. Laut den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes zu RV/3100444/2019 ist somit im Jahr 2013 die bestandene Ungewissheit der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht weggefallen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Aktenteilen und aufgrund der Einsicht des Bundesfinanzgerichtes in den Steuerakt des Bf. Hinsichtlich der Echtheit der angeführten Urkunden hat das Bundesfinanzgericht keine Zweifel.

Im Übrigen steht der festgestellte Sachverhalt insbesondere auch die Höhe der Bemessungsgrundlage zwischen den Verfahrensparteien außer Streit. Diesen Feststellungen kann sich das Bundesfinanzgericht bedenkenlos anschließen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 idF Abgabenänderungsgesetz 2012, AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.
- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.
- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

Nach § 28 Abs 7 EStG 1988 gilt § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

Nach § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird; [...] d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich nach § 209 Abs 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr,

wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 ist eine Fehlerkorrektur im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Zeitraum vorzunehmen. Die Korrektur soll also frühestmöglich vorgenommen werden (Jakom/Marschner, EStG, 2020, § 4 RZ 222). Die Zu- und Abschläge werden im frühesten der Veranlagungszeiträume vorgenommen, für welche die Abgabe (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) noch nicht verjährt ist. Wie das Gesetz in § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anordnet, wird die Verjährung dabei auf den Zeitpunkt der Erlassung des (berichtigenden) Abgabenbescheides beurteilt (ErlRV zum AbgÄG 2012,19). Die Zu- und Abschläge werden somit für das älteste Veranlagungsjahr angesetzt, für welches dies verjährungsrechtlich - gemessen am Zeitpunkt der Erlassung des berichtigen Bescheides - möglich ist (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0072).

Die Abgabenbehörde hat mit Bescheiderlassung im Jahr 2018 die Fehlerberichtigung im Jahr 2012 veranlasst. Das Bundesfinanzgericht hat in weiterer Folge mit der zitierten Entscheidung meritorisch ausgesprochen, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung das erste noch nicht verjährte Jahr das Jahr 2011 ist. Insofern wurde der Tatsachenkomplex bindend festgestellt und entschieden, dass der Ansatz von einem Zuschlag (wie anlässlich einer Außenprüfung festgestellt wurde) im Jahr 2011 zu erfolgen hat. Die Abgabenbehörde hätte daher nach Ergehen des zitierten Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes allenfalls die Möglichkeit gehabt, unter Ausnutzung aller noch zulässigen Verfahrenstiteln das Jahr 2011 zu berichtigen. Ein anlässlich der ersten Bescheiderlassung unterlaufener Fehler kann nicht dadurch korrigiert werden, dass ein weiterer Bescheid betreffend ein anderes Jahr gemäß § 293b BAO berichtigt wird und der Zuschlag in dem nunmehr ersten vermeintlichen noch nicht verjährten Jahr angesetzt wird.

Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem eine Unrichtigkeit nach § 293b BAO zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigen Bescheides (VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052). Im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 haftete diesem kein Berichtigungsgrund an. An der Sach- und Rechtslage hat sich seit der zitierten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nichts geändert, sodass ausschließlich das Jahr 2011 zu berichtigen gewesen wäre. Ein beliebig oft eingreifen in bereits rechtskräftige Bescheide – auch auf Antrag – ist jedenfalls mit dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit nicht vereinbar.

Ergänzend ist festzuhalten, dass ausgehend von der gegenständlichen Bescheiderstellung im Jahr 2020 das erste noch nicht verjährte Jahr nicht – wie von der Abgabenbehörde angenommen – das Jahr 2013 ist:

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erging gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig. Im Jahr 2013 erklärte der Bf positive Überschüsse aus der Vermietung und Verpachtung, sodass ab

diesem Zeitpunkt die bestandene Ungewissheit der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht wegfiel. Die nach § 207 Abs 1 BAO fünfjährige Verjährungsfrist begann nach § 208 Abs 1 lit d BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, sohin mit Ablauf des Jahres 2013. Am 14.11.2018, sohin innerhalb der Verjährungsfrist, erließ das Finanzamt den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2012, sodass sich die Verjährungsfrist nach § 209 Abs 1 BAO um ein weiteres Jahr (Ablauf des Jahres 2019) verlängert hat. Innerhalb des Jahres 2019 hat die Abgabenbehörde eine Beschwerdeentscheidung (25.2.2019) erlassen, weshalb sich die Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahres 2020 erstreckt hat. Zum Zeitpunkt der gegenständlichen Bescheiderlassung war sohin das Jahr 2012 noch nicht verjährt.

Auch wenn man annimmt, dass der vorläufige Einkommensteuerbescheid des Jahres 2012 zu Unrecht vorläufig erlassen wurde - der Bescheid wurde am 07.03.2014 erlassen, die Ungewissheit fiel bereits im Jahr 2013 weg – beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Bescheides (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328; VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073). Unter Berücksichtigung zumindest einer Verlängerungshandlung war das Veranlagungsjahr 2012 zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung am 6.11.2020 jedenfalls noch nicht verjährt.

Hinsichtlich des von der steuerlichen Vertreterin vorgebrachten Arguments, dass ein Bescheid nach § 293b BAO nur dann zu berichtigen sei, wenn der Bescheid aufgrund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen rechtswidrig sei, ist folgendes auszuführen:

§ 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 normiert, dass die Nichtberücksichtigung von Zu- und Abschlägen als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO gilt. Nach der diesbezüglichen Regierungsvorlage (ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 19) soll eine Fehlerberichtigung im Rahmen einer Bescheidberichtigung nach § 293b BAO erfolgen können. Das Unterbleiben der Fehlerkorrektur wird daher als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO fingiert.

Nach der Intention des Gesetzgebers soll daher § 293b BAO in Fällen des § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 nutzbar gemacht werden. Abgestellt wird auf das „Unterbleiben“ und nicht wie der „Zu- bzw Abschlag“ festgestellt worden ist. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist daher § 293b BAO in Fällen des § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 grundsätzlich anwendbar, auch wenn die Feststellungen hinsichtlich eines „Zu- und Abschlages“ nur durch ein weiteres Ermittlungsverfahren getroffen werden konnten.

Zumal jedoch der Bescheid aus eingangs angeführten Erwägungen aufzuheben war, war auf die Ermessensübung und den materiell rechtlichen Einwendungen des Bf nicht näher einzugehen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an den zitierten eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen des § 4 Abs. 2 EStG, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 13. Februar 2023