



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 7

GZ. RV/0006-L/05

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 30. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch A, vom 2. September 2004 betreffend Bescheidberichtigung (§§ 293 ff BAO) Einkommensteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war im Berufungsjahr Arbeitnehmer der Firma AB GesmbH. Mit Schreiben vom 24. Jänner 1995 wurde das Finanzamt C von der Prüfungsabteilung Strafsachen informiert, dass der Berufungswerber auf der Liste der Investoren des "K" (im folgenden "Abk." genannt) aufscheine. Beigefügt war diesem Schreiben eine Liste der von Jänner bis März 1994 zugeflossenen Beträge.

Am 1. März 1996 langte am Finanzamt C eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1994 ein, wobei erklärt wurde, es seien neben den Lohneinkünften keine weiteren Einkünfte zugeflossen. Es wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht.

Am 2. August 1996 erging der Einkommensteuerbescheid 1994, wobei keine Abweichungen von der Erklärung erfolgten.

Mit Schreiben vom 22. September 1999 wurde dem Berufungswerber eine Einkommensteuererklärung für 1994 zugesendet. Mit Schreiben vom 4. Oktober 1999 erklärte der steuerliche Vertreter, es sei für das betreffende Jahr bereits eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung abgegeben worden, das Verfahren sei rechtsgültig abgeschlossen und es scheine daher eine neuerliche Erklärung für diesen Zeitraum nicht notwendig.

Am 11. Jänner 2000 wurde seitens der Betriebsprüfungsabteilung (Name) ein Aktenvermerk erstellt, wonach dieser Sachverhalt bereits bei einer Prüfung bei der Gattin Vorname AB rechtlich gewürdigt worden sei und daher laut Vorstand V eine Wiederaufnahme nicht mehr möglich sei.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2000 wurde der Berufungswerber gebeten, eine Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, die mit dem Erwerb von Anteilen beim Abk. erzielt worden seien, vorzulegen.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2000 wurde das obige Ergänzungsersuchen im wesentlichen dahingehend beantwortet, dass die Frage über geprüfte Kapitaleinkünfte eine Zumutung sei und niemand Steuern zahlen könne für Vorteile, welche er nie erhalten habe.

In der Folge wurde seitens des Finanzamtes mit der Bescheiderlassung zugewartet, da beim Verwaltungsgerichtshof bereits ein Verfahren zu den Anteilen des Abk. anhängig war. Der VwGH entschied mit Erkenntnis vom 25. November 2002, 97/14/0094, für die Steuerpflicht der Anteile.

Mit Bescheid vom 2. September 2004 erließ das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid gem. § 293 b BAO zum Bescheid vom 2.8.1996 (Einkommensteuer 1994) und setzte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ATS 64.400,-- an. Dies führte zu einer Abgabennachforderung von € 1.299,97. Als Begründung wurde ausgeführt, der Berufungswerber habe vom Abk. so genannte "Letters" zum Stückpreis von S 9.800,-- gekauft, beinhaltend eine Verwaltungsgebühr von ATS 1.400,--. Anschließend sei 12 Monate eine Rückzahlung von je S 1400,-- erfolgt, wobei zuerst das eingesetzte Kapital abgedeckt worden sei. Die darüber hinausgehenden Beträge (ab dem 8. Monat) würden Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen. Die Berechnung sei nach folgender Aufstellung erfolgt:

| Eink. ab   | Eink. bis  | Monate | Anz. Letter | monatl. Rückzahlung | Summe     |
|------------|------------|--------|-------------|---------------------|-----------|
| 01.02.1994 | 01.06.1994 | 6      | 1           | 1.400,00            | 8.400,00  |
| 01.02.1994 | 01.06.1994 | 6      | 5           | 1.400,00            | 42.000,00 |
| 01.09.1994 | 01.09.1994 | 1      | 10          | 1.400,00            | 14.000,00 |

Bereits im Jänner 1996 sei bekannt gewesen, dass der Berufungswerber Letters beim Abk. erworben habe. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen seien aktenwidrig nicht bei der Veranlagung 1994 berücksichtigt worden.

Weiters wurde mit dem Berichtigungsbescheid die im Einkommensteuerbescheid 1994 erfolgte Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages rückgängig gemacht.

Mit Schreiben vom 30. September 2004 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und im Wesentlichen ausgeführt, dass zum damaligen Zeitpunkt 4 Letter gekauft worden seien und die Anteile vom Abk. nicht mehr einforderbar seien. Er habe nie eine Ertragsaufstellung oder einen Depotauszug erhalten, es seien keine Erträge zugeflossen und er habe auf die Endbesteuerungsfähigkeit etwaiger Erträge vertraut. Im Übrigen möchte er auf § 238 BAO – Verjährung fälliger Abgaben – verweisen.

Die Berufung wurde ohne weitere Ermittlungen am 3. Jänner 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In der Folge forderte die Referentin von der Prüfungsabteilung Strafsachen die beim K sichergestellten Belege hinsichtlich des Berufungswerbers an.

In der Folge wurden die Belege übermittelt, wobei drei Verrechnungsschecks lautend auf den Berufungswerber mit Beträgen von 2x ATS 42.000,-- und einmal ATS 28.000,-- übermittelt wurden.

In der Folge fertigte die Referentin einen Vorhalt an das Finanzamt aus und wies in Punkt eins auf die Teilrechtskraft eines auf § 293 b BAO gestützten Bescheides hin (betreffend Alleinverdienerabsetzbetrag). In Punkt 2 wurde das Finanzamt gebeten bekannt zu geben, warum nur bis September 1994 Einkünfte aus den Letters angesetzt wurden, obwohl nach der Aufstellung des Abk. noch bis Ende 1994 neue Letters erworben wurden.

Das Finanzamt antwortete mit Schreiben vom 23.8.2005 und teilte die Rechtsauffassung zu Punkt 1. Zu Punkt 2 führte das Finanzamt aus, ab Oktober 1994 könnten Rückflüsse nicht mehr nachgewiesen werden. Es werde auf den Erlass vom 21.1.1997, Zl. 26/1-6/Fe-1997, ESt 350, verwiesen.

Am 6. September 2005 fertigte die Referentin einen Vorhalt an den Berufungswerber mit folgendem Inhalt aus: "1) Berufungspunkt Verjährung: Die Einkommensteuer 1994 unterliegt noch nicht der Verjährung, da durch diverse Unterbrechungshandlungen (Bescheiderlassung am 2.8.1996; Zusendung der Einkommensteuererklärung 1994 im Jahr 1999; Ergänzungsvorhalt am 8.2.2000; Bescheidberichtigung am 2.9.2004) eine Unterbrechung der Verjährungsfrist erfolgte. Nach der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung gültigen Rechtslage (die aufgrund der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO anzuwenden ist) beginnt die

Verjährungsfrist (5 Jahre) mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen.

## 2) Berufungspunkt Einkünfte aus Kapitalvermögen

- In der Berufung wird angeführt, Sie hätten keine Ertragsaufstellungen bzw. Depotauszüge erhalten, aus denen steuerpflichtige Einkünfte ersichtlich wären. In der Beilage werden Verrechnungsschecks in Kopie übermittelt, die auf Ihren Namen lauten. Es sind daher jedenfalls Beträge zugeflossen. Bitte nehmen Sie dazu Stellung. Bitte beachten Sie, dass die Beträge auch dann zugeflossen sind, wenn sie "gutgeschrieben" wurden und neue Anteile erworben wurden.
- Wie viele Letters wurden von Ihnen zu welchem Zeitpunkt erworben? (Laut Berufung wurden "zum damaligen Zeitpunkt" 4 Letters erworben; die vorliegenden Verrechnungsschecks lassen jedoch auf eine höhere Anzahl schließen). Bitte legen Sie eine Aufstellung vor, aus der Zeitpunkt der Anschaffung und Anzahl der erworbenen Letter ersichtlich sind. Sollten keine Aufstellungen übermittelt werden, geht der Unabhängige Finanzsenat von den vom Finanzamt angegebenen Zahlen aus, die sich auf Ermittlungsergebnisse beim K stützen.
- Nach dem zu den Letters des K ergangenen Verwaltungsgerichtshofserkenntnis, welches in Kopie übermittelt wird, sind die ausbezahlten Beträge ab der achten Ratenzahlung als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig. Dies auch, wenn die Ratenzahlung zur Anschaffung weiterer "Letter" verwendet wurde. Der Verlust des eingesetzten Kapitals (Kaufpreis der "Letter") ist steuerlich unbeachtlich. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

3) Alleinverdienerabsetzbetrag: Mit dem Berichtigungsbescheid vom 2.9.2004 wird der Einkommensteuerbescheid 1994 im Punkt "Einkünfte aus Kapitalvermögen" gemäß § 293 b BAO berichtigt. Weiters wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag gestrichen. Dies ist nach Ansicht der Referentin nicht zulässig, da auf § 293 b BAO gestützte Bescheide nur die offensichtliche Unrichtigkeit beseitigen dürfen ("Teilrechtskraft"). (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, RZ 15 zu § 293 b). In der Berufungserledigung wird der Alleinverdienerabsetzbetrag daher wieder zu gewähren sein."

Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 7. Oktober 2005 beantwortet und führte der Berufungswerber aus: Hinsichtlich der Verrechnungsschecks dürfe er folgende Feststellung darlegen: Es seien Verrechnungsscheck auf seinen Namen ausgestellt worden. Er dürfe jedoch nachdrücklich anmerken, dass kein Zahlungsfluss stattgefunden habe. Weiters wolle er festhalten, dass niemals Aufträge bzw. Unterschriften für den Erwerb neuer Anteile erteilt worden seien. Die von ihm angeschafften und somit erworbenen Letter würden sich auf vier

Stück belaufen. Dem Ersuchen um Nachweis könne nicht nachgekommen werden, da er lediglich Urkunden und Dokumentenurschriften länger als sieben Jahre aufbewahren würde. Das rechtskräftige VwGH-Erkenntnis sei zu akzeptieren, wobei auch in diesem Erkenntnis von "ausbezahlten" (= "gutgeschriebenen") Beträgen geschrieben werde und dies im gegenständlichen Fall nicht zutreffen würde.

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

Zunächst wurde im Berufungsverfahren der Einwand der Verjährung geprüft.

Gemäß § 302 Absatz 1 BAO sind Abänderungen von Bescheiden nur innerhalb der Verjährungsfrist zulässig.

Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO bei der Einkommensteuer 5 Jahre. Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch bei der zu veranlagenden Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Nach § 209 Abs. 1 in der Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180, anzuwenden ab 1.1.2005, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs vorgenommen werden. 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 § 209 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung gültigen Fassung wird die Verjährungsfrist durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß § 209 a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 323 Abs. 18 BAO gilt § 209 Abs. 1 BAO sinngemäß für den Fall der Verkürzung der Verjährungsfristen durch die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 1994 erfolgten folgende Unterbrechungshandlungen: Bescheiderlassung am 2. August 1996; Erklärungszusendung 1999; Vorhalt 8.2.2000. Nach § 209 Abs. 1 in der alten Fassung ist demnach noch keine Verjährung eingetreten (Lauf der 5jährigen Frist ab 2000, Unterbrechungshandlung wiederum Bescheidberichtigung vom

2.9.2004). Ohne die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO wäre nach der Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO die Verjährung bereits eingetreten (Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr mit Vorhalt vom 8.2.2000; Verjährung mit Ablauf 2001)

Über die Berufung war daher inhaltlich abzusprechen.

#### Zulässigkeit einer Bescheidberichtigung

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

Nach Ritz, "Berichtigungen nach § 293 b BAO", ÖStZ 1990, S 180 ff, ist eine Unrichtigkeit dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht. Ritz führt weiter aus, der OGH habe (in einer Entscheidung zu § 1299 ABGB, 6 Ob 343/58 vom 21.1.1959) eine Rechtsmeinung dann als vertretbar bezeichnet, "wenn sie schon einmal in Lehre oder Rechtsprechung aufgeschieden ist. Es komme darauf an, ob die irrige Auffassung mit einem Teil der Rechtsprechung oder einem Teil der Lehre in Einklang stehe."

Weiters schreibt Ritz im oben angeführten Artikel, ein Bescheid sei einer Berichtigung dann nicht zugänglich, wenn zu einer Rechtsfrage Judikatur und Erlässe fehlen würden, in der Literatur widersprechende vertretbare Ansichten geäußert würden und aus der Abgabenerklärung eine Literaturmeinung übernommen werde.

Die Auffassung, wonach schon dann keine offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung gegeben ist, wenn sich ein Teil der Fachliteratur dieser angeschlossen habe, ist zu weitgehend. Denn ansonsten hätte es der Steuerpflichtige in der Hand, entsprechende Rechtsfolgen gezielt herbeizuführen, indem er das Erscheinen eines mit seiner Rechtsauffassung korrespondierenden Fachartikels veranlasst (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110).

Umgelegt auf den konkreten Fall bedeutet dies folgendes:

Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1994 (basierend auf einer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung) datiert vom 16. Juli 1996 und beinhaltet keine Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Zu diesem Zeitpunkt war das Finanzamt C bereits darüber informiert (Schreiben der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz an das Finanzamt C vom 24.1.1995), dass der Berufungswerber auf der Liste der Investoren des Abk. aufscheint. Ein Erlass, wonach das BMF die Meinung teilt, dass steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, folgte jedoch erst am 21. Jänner 1997.

In der Literatur wurde die Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, uneinheitlich gelöst (zur Darstellung der unterschiedlichen Positionen zum Beispiel Dr. Romuald Kopf in SWK 2001, S 782; zum Ergebnis, dass keine Einkunftsquelle vorliegt Mag. Christoph Oberleitner, SWK 2001, S 19). Weiters wurde in einer Entscheidung der FLD Vorarlberg, RV562/1-V6/99, besprochen in SWK 1999, S 795, ausgeführt, nur tatsächlich vereinnahmte Zinsen seien Einkünfte aus Kapitalvermögen. Wertlose bzw. vorgetäuschte Gutschriften würden keine Einkünfte darstellen.

Dafür, dass die Rechtslage nicht so eindeutig war, spricht auch, dass mit der Berichtigung zugewartet wurde, bis der VwGH die Rechtsansicht, dass steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, bestätigt hat. (VwGH 25.11.2002, 97/14/0094) Auch dieser Umstand spricht dafür, dass die Unrichtigkeit nicht "offensichtlich" war.

Weiters wurde erst durch den Erlass vom 21. Jänner 1997 klargestellt, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen nur bis Oktober 1994 angenommen werden können. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung war daher jedenfalls die Höhe der Einkünfte nicht ohne weiteres Ermittlungsverfahren feststellbar.

Die Referentin geht daher davon aus, dass die Nichtaufnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Steuererklärung 1994 auf einer damals vertretbaren Rechtsansicht beruhte, somit keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt und damit der Einkommensteuerbescheid 1994 keiner Berichtigung gemäß § 293 b BAO zugänglich ist.

Der Bescheid war daher aufzuheben.

Linz, am 5. Jänner 2006