



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Bruno Hübscher, Mag. Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter über die Berufung der Bw, vertreten durch KPMG Treuhand - Salzburg GmbH, 5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47, vom 28. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Dieter Lukesch, vom 27. Juni 2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002, 2003 und 2004 nach der am 11. Dezember 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Frau ER, verstorben 2006, zuletzt wohnhaft gewesen in S, X-Str., bezog im Jahr 2002 Pensionseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführerin. Sie war im Inland als Kommanditistin an einer Leasinggesellschaft sowie an der R W GmbH & Co KG mit dem Sitz in H beteiligt und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Erblasserin erzielte auch Einkünfte in Deutschland, aus Vermietung und Verpachtung und Gewerbebetrieb. Sie war ua. Kommanditistin der R -M V m.b.H. & Co Handels KG in F.

Das Finanzamt Salzburg-Stadt setzte die Einkommensteuer am 17.05.2005 für 2002 sowie 2003 und am 13.06.2006 für 2004 bescheidmäßig fest.

Mit Schreiben vom 05.08.2008 wurde angeregt, die Einkommensteuerveranlagungen von Amts wegen gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.09.2001, 99/14/0217, wurde ersucht, die in Deutschland erwirtschafteten Verluste aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. Die geltend gemachten Verluste seien originär bei der Veräußerung sämtlicher Anteile an den Firmen der R -Gruppe per 31.01.2002 entstanden und wurden zunächst mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2002 unter Vorbehalt festgestellt. Nach erfolgter Betriebsprüfung der Jahre 1999 bis 2002 bei R F im Jahr 2005 sei der fortgeschriebene Verlustvortrag von Fr. ER mit geändertem Einkommensteuerbescheid 2002 vom 24.03.2006 endgültig festgesetzt worden. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass in den Verlusten auch Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv € 6.538,00 aus dem Jahr 2002 enthalten sind. Auf Grund der Regelungen zum horizontalen Verlustausgleich sei davon auszugehen, dass diese Verluste im Jahr 2002 in Österreich zunächst mit den positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden könnten. Zur Bekräftigung des Vorbringens wurde der Jahresabschluss der R M V m.b.H. & Co Handels KG zum 31.12.2002, die Sonderbilanz ER, die Anlage zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, einen Auszug aus dem BP-Bericht zum 26.07.2005 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer der Jahre 2002 bis einschließlich 2006 vorgelegt.

Das Finanzamt folgte der Anregung auf Wiederaufnahme nicht und begründete dies wie folgt:

„Bis zur Gesetzesänderung durch das StReformG 2005 bestand für Verluste ausländischer Betriebsstätten bezüglich der Geltendmachung beim inländischen Stammhaus ein Wahlrecht. Dieses Wahlrecht konnte der Steuerpflichtige durch Aufnahme oder nicht Aufnahme in die Steuererklärung nutzen. Mit Inkrafttreten des § 2 Abs. 8 sind ausländische Verluste zwingend in die österreichische Steuererklärung aufzunehmen.

Die Regelung der Nutzungsmöglichkeit, ob Wahlrecht oder zwingendes Recht, ist eine rein innerstaatliche Regelung.

Eine DBA-Regelung kann das Besteuerungsrecht eines Staates einschränken aber nicht ausdehnen.

Das Wahlrecht zur Geltendmachung der Auslandsverluste der Frau ER, S, wurde folgendermaßen genutzt:

2002: Ausländische Verluste in Höhe von 1.448.513,-- wurden unter der KZ 746 erklärt und erklärungskgemäß veranlagt.

2003 und 2004: Das Wahlrecht wurde durch die Nichtaufnahme in die Steuerklärung in Österreich genutzt und somit auf die Berücksichtigung dieser Auslandsverluste verzichtet.

Eine Neuausübung des konsumierten Wahlrechtes und eine nachträgliche Geltendmachung der ausländischen Betriebsstättenverluste sind nicht mehr möglich. Das Risiko, bei einem Verzicht und sich ändernden Rahmenbedingungen die Verluste weder im Inland noch im Ausland verwerten zu können, liegt beim Steuerpflichtigen. Daran vermag auch der Verweis auf die Entscheidung des EuGH vom 15. Mai 2008 in der RS C-414/06 Lidl ua. nichts ändern, da sie seinerzeitige Ausübung des Wahlrechtes durch den Steuerpflichtigen eine rein innerstaatliche Maßnahme darstellt und in keinem Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union steht."

Mit Schriftsatz vom 24.11.2008 wurde der Antrag gestellt, die Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 299 BAO aufzuheben. Der Antrag sei fristgerecht gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO (idF BGBl. I Nr. 97/2002). Für den Fall der Ablehnung des Antrages gemäß § 299 BAO wurde gleichzeitig ein Antrag gemäß § 293b BAO gestellt.

In der Begründung zum Antrag gemäß § 293b BAO wurde ausgeführt:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die offensichtliche Unrichtigkeit liegt insbesondere dann vor, wenn Widersprüche zwischen Angaben im ausgefüllten Erklärungsvordruck und Angaben in dem Erklärungsvordruck angeschlossenen Unterlagen vorliegen (vgl. Ritz, BAO, § 293b, Tz 5). Dies ist der Fall, da in der Kz 746 der Einkommensteuererklärung 2002 zwar angegeben wurde, dass ausländische Verluste in den Einkünften enthalten sind (d.h. abgezogen wurden), aus den Beilagen zur Steuererklärung jedoch offensichtlich erkannt werden kann, dass diese in den Einkünften lt. Steuererklärung nicht abgezogen wurden.

Der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 wurden Beilagen zur Ermittlung der einzelnen Einkünfte beigelegt. Diese Beilagen stimmen mit den im Erklärungsvordruck erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung überein. Insbesondere deutet in den Beilagen nichts darauf hin, dass Verluste in Höhe von € - 1.295.224,00 bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte abgezogen wurden. Im

Bereich der selbständigen Einkünfte und der Vermietungseinkünfte werden eindeutig die Einnahmen den Betriebsausgaben/Werbungskosten gegenübergestellt. Es ist somit eindeutig aus den Beilagen ersichtlich, dass Auslandsverluste nicht abgezogen wurden.

Im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden jeweils steuerlich Tangenten aus Mitunternehmerschaften berücksichtigt. Die Behörde hat in diesem Zusammenhang eingewendet, dass hierbei nicht ersichtlich ist, ob nicht bei diesen Einkünften die erwähnten Verluste abgezogen wurden. Es würde demnach keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegen, da in diesem Fall eine nähere Überprüfung der Einkünfte der Personengesellschaft durch das Finanzamt erforderlich gewesen wäre. Wir teilen Ihre Auffassung in diesem Punkt aus folgenden Gründen nicht:

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft erfährt seine steuerlichen Einkünfte aus dieser Personengesellschaft idR über die Ergebniszuteilung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO. Im Jahr 2002 war in den Beilagen E 106 und E 107 (Beilagen zum Steuererklärungsformular E 6 zur Erläuterung gewisser Einkünfte der Beteiligten) die Angabe des Wertes von berücksichtigten Auslandsverlusten nicht vorgesehen. Lediglich im Formular E 6 wäre die Angabe von unter Progressionsvorbehalt befreiten Auslandseinkünften vorgesehen gewesen. Wir gehen davon aus, dass solche Einkünfte dem Finanzamt des Beteiligten finanzverwaltungsintern gemeldet worden wären (insbesondere auch wenn in dieser Kz 440 negative Einkünfte eingetragen worden wären). Der Beteiligte selbst hätte, insbesondere auch in seiner eigenen Erklärungsbeilage E 106b-E, dem Finanzamt diese negativen Auslandseinkünfte gar nicht bekannt geben können.

Wir gehen daher aus den oben angeführten Gründen davon aus, dass das Finanzamt auch ohne nähere Überprüfung der Einkünfte aus Personengesellschaften, davon ausgehen konnte, dass die erklärten Auslandsverluste nicht eben diese Einkünfte aus Personengesellschaften gekürzt hatten.

Zusammenfassend gehen wir somit davon aus, dass die Beilagen zur Steuererklärung in offensichtlichem Widerspruch zur eingereichten Steuererklärung standen. Somit wurden bei der Bescheiderlassung offensichtliche Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen übernommen, eine Berichtigung gemäß § 293b BAO ist uE innerhalb der Verjährungsfrist möglich."

Im Antrag werden für 2002 Verluste in Deutschland aus Gewerbebetrieb (€ 1,295.224,00) und aus V+V (€ 6.538,00) geltend gemacht. Für die Jahre 2003 und 2004 würde es zu einer Nachversteuerung der Auslandsverluste (2003: € 85.655,00; 2004: € 56.172,00) und zu einer Anrechnung des verbleibenden Verlustvortrages kommen.

Das Finanzamt wies den Antrag mit dem angefochtenen Bescheid ab und begründete dies wie folgt:

„Im Einkommensteuererklärungsformular sind ua enthalten:

Bis 2001 Kz 440: Neben den angeführten Einkünften wurden Einkünfte bezogen, für die das Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA einem anderen Staat zusteht.

Ab 2002 sind die Kennzahl 440 und erstmalig 746 enthalten.

Kz 440: In den Einkünften sind nicht enthalten: Unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte.

Kz 746: In den Einkünften sind enthalten: Ausländische Verluste aus Einkunftsquellen, für die einem anderen Staat das Besteuerungsrecht zusteht.

Im Jahr 2000 wurde ein ausländischer Gewinn und 2001 ein ausländischer Verlust unter Kz 440 erklärt.

Im Jahr 2002 wurde der ausländische Verlust unter der Kz 746 erklärt.

Für die Jahre 2003 und 2004 wurden weder in der Kz 440 noch in der Kz 746 ausländische Gewinne oder Verluste erklärt.

Als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 wurden 9 Blätter mit eingebracht (1 x Einkünfte aus SA, 1 x Einkünfte aus GW, 7 x Einkünfte aus V+V). Die Einkünfte aus SA betreffen Einnahmen aus einer Geschäftsführertätigkeit. Die Einkünfte aus V+V betreffen Mietobjekte in S und B. In der Beilage aus GW sind Erträge aus einer GmbH in Wien, Veräußerungsgewinn gem. § 37 EStG mit Verteilung auf 3 Jahre, Erträge aus einer KG in S mit Aufgabegewinn und nachträgliche Betriebsausgaben angeführt. Bezüglich der Einkünfte gem. § 37 wurde eine Änderung im Bescheid gegenüber der Erklärung durchgeführt, da die Erklärung und die Beilage einen unterschiedlichen Betrag auswiesen. Dass die in der Erklärung unter der Kz 746 angeführten ausländischen Verluste doch nicht in den bereits in einer der aus den Beilagen ersichtlichen Einkünften enthalten ist, hätte nur durch Überprüfung der einzelnen in den Beilagen angeführten Einkunftsquellen festgestellt werden können.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 erging am 17.05.2005, mit Ausnahme der Änderung der Halbsatzeinkünfte, antragsgemäß. Der Einkommensteuerbescheid 2003 erging ebenfalls am 17.05.2005 und der Einkommensteuerbescheid 2004 erging am 13.06.2006.

Im jetzigen Antrag auf Änderung gem. § 293b BAO wird auch die Nachversteuerung der Verluste in Deutschland beantragt. In den ursprünglichen Erklärungen 2003 und 2004 wurde

diese Nachversteuerung nicht angeführt. Die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 ergingen am selben Tag. Wäre die Nachversteuerung des 2002 entstandenen ausländischen Verlustes bereits in der Erklärung für 2003 enthalten gewesen, so hätte daraus abgeleitet werden können, dass die Erklärung 2002 unrichtig sein könnte.

Im Jahr 2002 hätte die Angabe der ausländischen Verluste unter der falschen Kennzahl in der Erklärung nur durch weitere Ermittlungsverfahren erkannt werden können und in den Jahren 2003 und 2004 wurden überhaupt keine Angaben zu ausländischen Gewinnen oder Verlusten gemacht. Somit liegt für die beantragten Jahre keine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO vor."

Fristgerecht wurde von den Rechtsnachfolgern (kurz: Bw) Berufung erhoben und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Ergänzend wurde unter Hinweis auf die im Kommentar von Ritz, BAO, § 239b, Tz 54, angeführten Beispiele eingewendet, dass offenbar im Rahmen der Prüfungspflicht der Abgabenerklärung eine oberflächliche Prüfung als nicht ausreichend angesehen wird. Im vorliegenden Fall wurde in der Kz 746 („in den Einkünften enthalten“) ein Verlust in Höhe von € 1,448.513,00 eingetragen. Dieser sei jedoch auf Grund eines Irrtums bei der Erstellung der Steuererklärung nicht in den Einkünften enthalten gewesen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug im Jahr 2002 € 633.837,43. Wäre der ausländische Verlust des Jahres 2002 tatsächlich zum Abzug gekommen, hätten die inländischen Einkünfte € 2,082,350,43 betragen müssen. Dies würde im Vergleich zu den Vorjahren eine Steigerung um ca. 200-250 % bedeuten. Aufgrund dieser Tatsache hätte die Finanzverwaltung bei ordnungsgemäßer Prüfung der Erklärungen erkennen müssen, dass der hohe Betrag der ausländischen Verluste des Jahres 2002 keinesfalls im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sein kann. Die Unrichtigkeit der Abgabenerklärung sei somit offensichtlich gewesen.

Mit Bericht vom 11.08.2011 wurden die Berufung und der entsprechende Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Berufungsentscheidung vom 24.07.2012, GZ. RV/0493-S/11, wurde der Antrag gemäß § 299 BAO abgewiesen.

Vor dem Unabhängigen Finanzsenat fand ein Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO statt.

In einem ergänzenden Schriftsatz wurde vom Finanzamt folgende Stellungnahme abgegeben:

"In die Jahreserklärung 2002 wurde aufgrund des VwGH-Erkenntnisses 99/14/0217 erstmalig die Kennzahl 746 aufgenommen. Der Text zu dieser Kennzahl lautet:

'In den Einkünften sind enthalten:

Ausländische Verluste aus Einkunftsquellen, für die das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zusteht.'

In der Erläuterung für das Ausfüllen der Einkommensteuererklärung für 2002 ist unter Punkt 12 ua. ausgeführt:

'Unter Kennzahl 746 sind ausländische Verluste einzutragen, die nach dem VwGH-Erkenntnis vom 25.09.2001, 99/14/0217, mit inländischen Einkünften ausgeglichen worden sind und die die Einkünfte (Kennzahl 310, 320, 330 oder 370) gekürzt haben.'

Der Erklärung wurden verschiedene Beilagen (siehe Abweisungsbescheid vom 27.06.2011), die die Berechnung der einzelnen Einkunftsquellen erläutern, beigelegt. Ua. auch eine bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, in der die Einkünfte aus zwei Mitunternehmerschaften angeführt sind. In der Beilage wurden die Aufteilung eines Veräußerungsgewinnes und zusätzliche Werbungskosten beantragt. Die Beträge aus der Beilage stimmen mit den Beträgen aus den Mitteilungen gem. § 188 BAO überein.

Aufgrund der Systematik bei Mitunternehmerschaften, ist bei diesen der Gewinn gem. § 188 BAO idF vor AbgRefG, BGBl I 2009/20, einheitlich und gesondert festzustellen.

Wenn nun diese Mitunternehmerschaft eine ausländische Betriebsstätte oder eine Beteiligung an einer ausländischen Mitunternehmerschaft hält, sind auch die ausländischen Gewinne/Verluste in der Handelsbilanz zu erfassen.

In Fällen, in denen aus dem ausländischen Betrieb ein (nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechts ermittelter) Gewinn erzielt wird und Österreich für diesen Gewinn kein Besteuerungsrecht zusteht (z.B. bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode) ist der steuerbefreite Gewinn auszuscheiden.

Steht Österreich ein Progressionsvorbehalt zu, ist in derartigen Fällen der ausländische Gewinn im Formular E 6 (Erklärung der Einkünfte aus Personengesellschaften) in die Kennzahl 440 einzutragen.

Beim Gesellschafter ist der anteilige Gewinn zur Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes in der Einkommensteuererklärung (Formular E 1) in Kennzahl 440 einzutragen.

In Fällen, in denen aus dem ausländischen Betrieb ein (nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechts ermittelter) Verlust erzielt wird, der entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 25.09.2001, 99/14/0217, (ab 2005 § 2 Abs. 8 EStG 1988) zu berücksichtigen ist, ist der ausländische Verlust, soweit er auf den Gesellschafter entfällt, in der

Einkommensteuererklärung des Gesellschafters (Formular E 1) in Kennzahl 746 einzutragen. Für diese Verluste war in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2002 (Formular E 6) noch keine eigene Kennzahl vorgesehen und somit auch nicht in der Mitteilung über die gesonderte Feststellung gesondert ausgewiesen. Die Verluste waren aber in den mitgeteilten Einkünften aus Gewerbebetrieb enthalten.

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Ritz, § 293b Rz 5).

Somit liegt aus Sicht des ha Finanzamtes für das Jahr 2002 keine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO vor, denn die in der Einkommensteuererklärung 2002 unter der Kennzahl 746 eingetragenen Verluste hätten sehr wohl in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthalten sein können ohne in der Beilage gesondert angeführt zu werden.

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen, über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden, Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gem. § 293b beseitigbar (Ritz, § 293b Rz 6).

Dass die in Kennzahl 746 eingetragenen Verluste nicht in den erklärten Einkünften enthalten waren, hätte nur durch eine nähere Überprüfung der Gewinnfeststellungsakten der Mitunternehmerschaften festgestellt werden können."

Zu dieser Stellungnahme wurde von der Bw nachstehende Replik verfasst:

"Es ist richtig, dass in der Erklärung der Einkünfte aus Personengesellschaften für das Jahr 2002 (Formular E6) noch keine eigene Kennzahl für die Angabe von in den Einkünften enthaltenen ausländischen Verlusten vorgesehen war. Folglich konnten allenfalls im Ergebnis einer Mitunternehmerschaft enthaltene ausländische Verluste auch mangels Angabe in der Steuererklärung nicht im Feststellungsbescheid enthalten sein.

Im Ergebnis aus Mitunternehmerschaften allenfalls enthaltene ausländische Verluste waren im Jahr 2002 dem Mitunternehmer weder aus der Steuererklärung noch aus dem Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft ersichtlich. Folglich war es dem Mitunternehmer mangels Information nicht möglich, in seiner eigenen Einkommensteuererklärung eine Angabe darüber zu machen, in welchem Ausmaß ausländische Einkünfte in seinen steuerlichen Ergebnisanteilen aus Mitunternehmerschaften enthalten sind.

Unseres Erachtens entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Finanzverwaltung als Ersteller des Formulars E6 (für Mitunternehmerschaften) im Jahr 2002, in dem keine Hinweis auf enthaltene ausländische Verluste vorgesehen war, nicht davon ausgegangen ist,

dass im Formular E1 für die persönliche Einkommensteuererklärung eines Mitunternehmers eine Angabe über einen Sachverhalt gemacht werden musste bzw. gemacht wurde, die auch im zu Grund liegenden Feststellungsverfahren nicht gemacht werden musste. Dies entspricht auch der Systematik der Einkünfteermittlung, nach der Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft einheitlich und gesondert im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu erklären und festzustellen sind und im persönlichen Veranlagungsverfahren des Mitunternehmers nicht mehr abgeändert werden können. Folglich ist davon auszugehen, dass die Angabe von (anteiligen) ausländischen Verlusten, die in Ergebnisanteilen aus Mitunternehmerschaften enthalten waren, im Jahr 2002 in der Einkommensteuererklärung nicht erforderlich und vielmehr auch nicht vorgesehen war.

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Ritz, § 293b Rz).

Da die Angabe von in Mitunternehmerschaftsergebnissen enthaltenen ausländischen Verlusten dem einzelnen Mitunternehmer mangels Information aus der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft selbst nicht möglich war und damit auch nicht vorgesehen war, konnten die in der Einkommensteuererklärung 2002 angegebenen Auslandsverluste auch in den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus Mitunternehmerschaften nicht enthalten sein.

Zu sämtlichen anderen im Jahr 2002 erzielten Einkünften wurden dem Finanzamt gemeinsam mit der Einkommensteuererklärung vollständig Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen bzw. Überschussrechnungen übermittelt. Auch in diesen anderen Einkünften konnten die beträchtlichen ausländischen Verluste somit nicht enthalten sein.

Zusammenfassend war die Unrichtigkeit (Nicht-Abzug der in Kz 746 angegebenen ausländischen Verluste beim Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. den einzelnen Einkunftsarten 2002) offensichtlich, da ein Widerspruch zwischen dem übermittelten Formular E1 (Einkommensteuererklärung) und den gleichzeitig übermittelten Beilagen bestand. Dieser Widerspruch war ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar."

Mit Fax vom 28.11.2013 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

§ 293b 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. 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 vom 26.02.2013, 2010/15/0202, mwN).

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 (vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0202, mwN).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn Abgabenerklärungen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind; Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich. Bloße Zweifel an der Richtigkeit einer Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar (vgl. VwGH vom 20.05.2010, 2007/15/0098, mwN).

Aus Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten liegen ua vor

- bei aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen, wie zB Nichtberücksichtigung eines Verlustvortrages gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder Nichtbeachtung der im Akt aufliegenden Erklärungen gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994,
- bei Divergenzen zwischen Angaben im Erklärungsvordruck und solchen diesem Vordruck angeschlossenen Beilagen (zB wenn die Einnahmen statt des Gewinnes laut beiliegender Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Erklärungsvordruck eingetragen sind; vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 293b Tz 5, mwN).

Bei einem Widerspruch zwischen Angaben in der Abgabenerklärung und der Aktenlage sind nur die Akten des betreffenden Verfahrens maßgebend (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 293b Tz 5).

Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (vgl. VwGH vom 23.05.2007, 2004/13/0052, mwN).

Mit Erkenntnis des VwGH vom 25.09.01, 99/14/0217, wurde die bis dahin bestehende Rechtsprechung zur Frage der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Fall von DBA mit Befreiungsmethode geändert, nämlich Betriebsstättenverluste nur für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen (vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG, 2011, § 2 Rz 195) .

Mit dem SteuerreformG 2005, BGBl I 57/2004, wurden die darin getroffenen Aussagen zum Anlass genommen, dem § 2 EStG 1988 einen Abs. 8 anzufügen, mit dem vor allem die Nachversteuerung der im Inland verrechneten Auslandsverluste gesetzlich festgelegt wurde. Die Bestimmung des § 2 Abs. 8 EStG 1988 ist ab der Veranlagung für das Jahr 2004 anzuwenden.

Nach der Regelung in § 2 Abs. 8 „*sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen*“. Damit werden der verpflichtende Ausweis der negativen ausländischen Einkünfte und deren Ausgleich ausdrücklich normiert. Die in den Vorjahren bis 2004 auch nach der aktuellen Fassung der EStR bestehende Verwaltungspraxis eines Wahlrechtes zur Verwertung ist nicht gesetzeskonform. Seit der VwGH-Rechtsprechung des Jahres 2001 sind die Auslandsverluste Teil des Verlustausgleichsregimes nach § 2 Abs. 2 und damit inländischen Verlusten gleichzuhalten. Bei inländischen Verlusten ist kein Wahlrecht für deren Ansatz möglich, weil dies dem System der Einkommensermittlung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwiderlaufen würde. Die ausländischen Verluste sind daher ab 2001 anzusetzen. Ein Verzicht des Steuerpflichtigen käme einer Nichterklärung von Einkünften gleich (vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG, 2011, 3. Auflage, § 2 Rz 199).

Einkommensteuererklärung 2002:

Die Steuererklärung wurde mit dem amtlichen Vordruck E 1 (händisch) erstellt und langte samt Beilagen am 30.04.2004 beim Finanzamt ein. Darin wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Kz 310: +€ 68.312,47), aus Gewerbebetrieb (Kz 330: +€ 31.798,98) und aus Vermietung und Verpachtung (Kz 370: +€ 497.070,30) erklärt. Die Beilagen stimmen mit den im Erklärungsvordruck erklärten Einkünften überein.

Unter der Kz 746 war ein negativer Betrag und zwar -€ 1,448.513,00 eingetragen. Die Kennzahl wurde aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.09.01 erstmalig im Jahr 2002 eingefügt. Die Kz 746 hat folgendes Textfeld: *"In den Einkünften sind enthalten: [12] Ausländische Verluste aus Einkunftsquellen, für die das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zusteht."*

In den Erläuterungen für das Ausfüllen der Einkommensteuererklärung für 2002 ist unter [12] ergänzend ausgeführt:

"..... Hier sind auch die wegen einer Verlustverwertung im Ausland nach dem VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217, nachzuversteuernden ausländischen betrieblichen Verluste einzutragen (siehe Rz 7605ff der Einkommensteuerrichtlinien 2000).

*Unter der Kennzahl **746** sind ausländische Verluste einzutragen, die nach dem VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217, mit inländischen Einkünften ausgeglichen worden sind und die Einkünfte (Kennzahlen 310, 320, 330 oder 370) gekürzt haben."*

Die Kz 746 hat daher korrespondierende Kennzahlen, im konkreten Fall kommen dafür die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Kz 310), aus Gewerbebetrieb (Kz 330) und aus Vermietung und Verpachtung (Kz 370) in Frage.

Die Bw bringt nun in ihrem Antrag vor, dass aus den Beilagen zu diesen Einkünften ersichtlich sei, dass Verluste in Höhe von -€ 1,295.224,00 bei der Ermittlung nicht abgezogen wurden.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass 'nur' ein negativer Betrag in Höhe von "-1,448.513,00" in der Kz 746 eingetragen war, während im Antrag gemäß § 293b BAO hinsichtlich 2002 nunmehr Verluste in Deutschland aus Gewerbebetrieb (€ 1,295.224,00) und aus V+V (€ 6.538,00) geltend gemacht werden.

Ergänzend wird angemerkt, dass die Einkommensteuererklärung für 2003, über welche am selben Tag bescheidmäßig abgesprochen wurde, keinen Hinweis auf die Nachversteuerung der Auslandsverluste oder einen etwaigen Verlustvortrag aus 2002 enthält.

Es gab also keinen Hinweis in den Beilagen zu den in Frage kommenden Einkünften und auch keine gesonderte Beilage, die darüber Aufschluss geben könnte, wie sich dieser Verlust zusammensetzt, welche Einkunftsarten betroffen sind und ob eine Umrechnung (Adaptierung) des ausländischen Verlustes auf das österreichische Steuerrecht erfolgte.

Lt. Antrag betreffen die Auslandsverluste offenbar die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Vermietung und Verpachtung. Aus der alleinigen Eintragung des Betrages in Höhe von "-1,448.513,00" ist dies aber nicht erkennbar.

Die offensichtliche Unrichtigkeit muss aus der Sicht der Abgabenbehörde vorliegen.

Wenn nun aus der Erklärung samt Beilage ersichtlich gewesen sein soll, dass die Auslandsverluste nicht abgezogen worden waren, so stellt sich die Frage, welche Kennzahlen (Einkünfte) bei ordnungsgemäßer Prüfung erkennbar unrichtig und vor allem in welchem Ausmaß sie erkennbar unrichtig gewesen sein sollen, und dies ohne Ermittlungsverfahren.

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb waren zudem Einkünfte aus zwei Mitunternehmerschaften angeführt. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass der unter Kz 746 eingetragene Verlust auch in den Einkünften aus den Personengesellschaften hätte enthalten sein können, ohne in den Beilagen gesonderten angeführt zu werden.

Die Bw wendet dagegen ein, dass dies nicht vorgesehen sei, da von der Mitunternehmerschaft erwirtschaftete Verluste im Jahr 2002 in den Ergebnisanteilen enthalten waren und eine Eintragung in der Einkommensteuererklärung des Gesellschafters nicht erforderlich und auch nicht vorgesehen war.

Dieses Vorbringen kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Dies wird an der Kennzahl 440 (Progressionseinkünfte) deutlich. Auch wenn diese Kennzahl in der Erklärung der Einkünfte aus Personengesellschaften E6 enthalten ist und bei richtiger Erfassung in der Folge auf der Mitteilung über die gesonderte Feststellung angeführt ist, so ist der anteilige Gewinn zur Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes beim Gesellschafter auch in dessen Einkommensteuererklärung E1 - ebenfalls in der Kennzahl 440 – einzutragen. Genauso verhält es sich mit der Kennzahl 746. Dies entspricht der Systematik der einheitlichen und gesonderten Feststellung. Eine Unrichtigkeit ist dann offensichtlich, wenn sie ohne weitere Ermittlungen deutlich erkennbar gewesen wäre. Diese Voraussetzung war aber im konkreten Fall nicht gegeben.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass es für die Abgabenbehörde nicht erkennbar war, welche der in Frage kommenden Einkunftsarten konkret und in welchem Ausmaß unrichtig waren. Dies wäre erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens (Vorhalt, Telefonat etc.) möglich gewesen. Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden. Unrichtigkeiten sind nur dann offensichtlich, wenn sie ohne nähere Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sind. Die Sachlage wäre anders zu beurteilen, wenn der unter Kz 746 eingetragene negative Betrag in einer Beilage umgerechnet und nach den jeweiligen Einkunftsarten aufgeschlüsselt worden wäre.

Die obigen Ausführungen gelten sinngemäß für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004. Die Steuerfestsetzungen erfolgten entsprechend der elektronisch übermittelten Erklärungen. Beilagen wurde dazu nicht übermittelt. Keine der Steuererklärungen enthält einen Hinweis auf

Auslandseinkünfte, die nachzuversteuern sind, oder auf einen evtl. sich ergebenden Verlustvortrag, der aus den Auslandsverlusten 2002 resultieren könnte. Die Voraussetzungen des § 293b sind auch für diese Veranlagungsjahre nicht gegeben.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 13. Dezember 2013