

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Mayrhofer und Dr. Köplinger, Rechtsanwälte, 4910 Ried im Innkreis, Kapuzinerberg 2, vom 13. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vom 10. Dezember 2002 betreffend Bescheidberichtigung (§§ 293 ff BAO) Einkommensteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war im Berufungszeitraum im Besitz von sogenannten "Letter" des C. Am 1. März 1996 wurde seitens der Berufungswerberin die Einkommensteuererklärung für 1994 eingereicht. Es wurden keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Am 29. März 1995 erfolgte die Abgabe einer berichtigten Erklärung, es wurden wiederum keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Am 16. Juli 1996 erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Mit Bescheid vom 1. Juli 1997 erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens, im dazu ergangenen Einkommensteuerbescheid 1994 wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ATS 105.000,-- angesetzt. Begründend wurde ausgeführt, aufgrund von eingelangtem Kontrollmaterial sei festgestellt worden, dass 1994 Auszahlungen aufgrund von erworbenen Lettern des C (Abk.) erfolgt seien. Bei Berechnung der Einkünfte sei angenommen worden, dass bis September 1994 Auszahlungen tatsächlich erhalten worden seien. Nach dem Kontrollmaterial seien folgende Letterkäufe zu berücksichtigen gewesen: Kauf von 15 Lettern

It. Antrag vom 31.8.1993, gültig von 1.10.1993 bis 1.9.1994. Der It. Versprechen des Abk. auszuzahlende Betrag habe 1994 den Kaufpreis um S 105.000 überstiegen.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht mit Schreiben vom 10. Juli 1997 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht, in dieser wurde ausgeführt, es liege kein Wiederaufnahmegrund vor uns seien der Berufungswerberin keine Kapitalerträge zugeflossen. Weiters wurde ausgeführt: Es sei richtig, wie bereits bei der Betriebsprüfung vom 2.10.1995 bis 6.3.1996 festgestellt worden sei, dass beim Abk. Letter gekauft worden seien. Leider habe aber nie eine Auszahlung stattgefunden. Ein Wiederaufnahmegrund liege deshalb nicht vor, weil nachweislich diese Angelegenheit mit Schreiben vom 2.1.1996 zweifelsohne im Rahmen der Betriebsprüfung abgehandelt worden sei. Außerdem sei nochmals festgehalten, dass die Berufungswerberin ihr ganzes Geld verloren habe. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen sei aber das Zuflussprinzip maßgebend.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. August 1997 wurde der Berufung stattgegeben und der neue Einkommensteuerbescheid 1994 aufgehoben.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2002 wurde der Berufungswerberin mitgeteilt, es werde eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1994 gemäß § 293 b BAO beabsichtigt. Nach Lehre und Rechsprachung würde eine aus Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit vor allem bei aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen vorliegen. Bereits im Jänner 1996 sei bekannt gewesen, dass die Berufungswerberin Letters beim C erworben habe. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen seien aktenwidrig nicht bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1994 berücksichtigt worden. Es werde um Stellungnahme gebeten.

Das Schreiben wurde am 4. November 2002 hinterlegt, jedoch nicht behoben.

In der Folge wurde am 10. Dezember 2002 ein Berichtigungsbescheid ausgefertigt, und ATS 105.000 als Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt. Begründend wurde angeführt, es seien folgende Einkünfte festgesetzt worden: Kauf von 15 Lettern It. Antrag vom 31.8.1993, gültig von 1.10.1993 bis 1.9.1994. Der It. Versprechen des Abk. auszuzahlende Betrag habe 1994 den Kaufpreis um S 105.000 überstiegen. Die Berichtigung sei nach § 293 b BAO erfolgt, da zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides diese Einkünfte beim Finanzamt bereits bekannt gewesen seien. Nach Lehre und Rechsprachung würde eine aus Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit vor allem bei aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen vorliegen. Bereits im Jänner 1996 sei bekannt gewesen, dass die Berufungswerberin Letters beim C erworben habe. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen seien aktenwidrig nicht bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1994 berücksichtigt worden.

In der Folge wurde gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 13. Dezember 2002 Berufung erhoben und Verjährung eingewendet. Es seien nie Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2003 wies das Finanzamt FA die Berufung ab und führte aus, dass die Verjährung infolge von Unterbrechungshandlungen des Finanzamtes noch nicht eingetreten sei. Eine Berichtigung setze nicht voraus, dass Fakten neu hinzukommen, sondern berechtige die Behörde ihr unterlaufene Fehler zu berichtigen insoweit die Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgangerklärungen beruhen würde. Bereits im Jänner 1996 sei bekannt gewesen, dass die Berufungswerberin Letter vom Abk. erworben hatte. Dass im Juli 1996 eine Veranlagung ohne Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt sei bedinge eine offensichtliche Unrichtigkeit, die auf der Übernahme von falschen (nicht erklärten) Einkünften aus der Erklärung beruhe. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit sei im Zuge der Ermessensübung der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 5. Juni 2003 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und im Wesentlichen ausgeführt: Es hätten keinerlei Auszahlungen stattgefunden, von einem Auszahlungsversprechen könnten keine Einkünfte abgeleitet werden. Wie der Betrag von ATS 105.000,- ermittelt worden sei, sei unklar. Zudem werde ausdrücklich nochmals Verjährung eingewendet.

Die Berufung wurde am 8. Juli 2003 dem Unabhängigen Finansenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 aufgeschiessen ist. Es komme darauf an, ob die irrite 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.

Umgelegt auf den konkreten Fall bedeutet dies folgendes:

Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1994 (basierend auf der Einkommensteuererklärung 1994) datiert vom 16. Juli 1996 und beinhaltet keine Einkünfte aus Kapitalvermögen. Zu diesem Zeitpunkt war das Finanzamt FA bereits darüber informiert (Schreiben der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz an das Finanzamt FA vom 24.1.1995), dass die Berufungswerberin auf der Liste der Investoren des Abk. aufscheint. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden daher aktenwidrig nicht angesetzt.

Fraglich ist jedoch nach Ansicht der Referentin, ob die Nichtaufnahme in die Steuererklärung auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht.

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 vereinnahme 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)

Die Referentin geht daher davon aus, dass die Nichtaufnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Steuererklärung 1994 auf einer damals vertretbaren Rechtsansicht beruhte und damit keiner Berichtigung gemäß § 293 b BAO zugänglich ist. Der Bescheid war daher aufzuheben.

Linz, am 5. Jänner 2006