



Außenstelle Wien
Senat 5

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/3407-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch MMag. Dr. Clemens Graninger, gegen die gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderten Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 und für das Jahr 1997 und die gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 und für das Jahr 1999 des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Kommanditistin an der Firma B .& Co KG.

1996 und 1997:

Für das Jahr **1996** erging der Einkommensteuerbescheid am 15.4.1998 erklärungsgemäß, Einkünfte aus Gw kamen nicht zum Ansatz. Am 15.5.1998 erging der einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheid 1996 betreffend die Firma B. & Co KG.

Im Jahr **1997** erging der Einkommensteuerbescheid am 10.3.1999 erklärungsgemäß, Einkünfte aus Gw wurde nicht festgestellt. Am 15.6.1999 erging der Feststellungsbescheid 1997 betreffend die oa. Firma.

Ausgleichsfähige Wartetastenverluste gemäß § 23 a EStG 1972 wurden für die Jahre 1996 und 1997 nicht festgestellt.

Für die Jahre **1996** und **1997** erließ das Finanzamt zu den Einkommensteuerbescheiden Änderungen gem. § 295(1) BAO . Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden auf Grund der Feststellungen im einheitlichen und gesonderten Verfahren im Jahr 1996 mit S 62.474,- und im Jahr 1997 mit 64.034,- besteuert.

Gegen die gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für 1996 und für 1997 vom 18.7.2001 wurde Berufung erhoben.

Begründend wurde ausgeführt:

Mit den angefochtenen Bescheiden ändert das Finanzamt bereits ergangene rechtskräftige Einkommensteuerbescheide ab und beruft sich dabei auf § 295 Abs.1 BAO. Nach dieser Gesetzesbestimmung ist es zulässig einen abgeleiteten Bescheid selbst nach Rechtskraft abzuändern, wenn ein vorgeschalteter Grundlagenbescheid geändert wird. Diesfalls müsste von Amts wegen der abgeleitete Bescheid durch einen neuen angepassten Bescheid ersetzt werden (VwGH 16.3.1979, 2979/76), siehe auch Stoll, Kommentar zur BAO, § 295, Punkt 2 Anwendungsvoraussetzungen)

Im konkreten Fall, jedoch wurde der Grundlagenbescheid bei der B. & Co KG überhaupt nicht geändert. Die richtigen anteiligen Ergebnisse waren in den angegebenen Einkommensteuererklärungen ebenso enthalten wie in den bereits ergangenen rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden.

Das Finanzamt möchte nun aber plötzlich nicht mehr die vorgenommene Verlustverrechnung gemäß § 23 a EStG 1972 anerkennen, was einen nunmehr (später) aufgetretenen Wunsch der Abgabenbehörde darstellt; für eine nochmalige Änderung der Abgabenbescheide stellt jedoch § 295 Abs.1 BAO keine gesetzliche Grundlage dar, da Änderungen diesfalls nur bei Änderungen der Grundlagenbescheide erfolgen dürfen.

1998 und 1999:

Im Jahr **1998** erging der Einkommensteuerbescheid am 23.3.2000. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit verrechenbaren Verlusten aus den Vorjahren verrechnet. Der Feststellungsbescheid 1998 für dieses Jahr erging bereits am 17.3.2000.

Am 14.2.2001 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr **1999**. Einkünfte aus Gewerbetrieb wurden mit Verlusten aus den Vorjahren verrechnet. Am 12.10.2000 ist bereits der Feststellungsbescheid 1999 ergangen.

Die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999 wiesen keine ausgleichsfähigen Wartetastenverluste aus.

Für die Jahre **1998** und **1999** erließ das Finanzamt zu den ursprünglich ergangenen Einkommensteuerbescheiden Berichtigungen gemäß § 293 b BAO. Die ausgleichsfähigen Verluste wurden – wie im Feststellungsverfahren – nicht berücksichtigt.

Es wurde Berufung gegen die gemäß § 293 b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 vom 18.7.2001 erhoben. Begründend wurde folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt berichtet mit den angefochtenen Bescheiden gemäß § 293 b BAO die ursprünglich ergangenen rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide und beruft sich dabei auf die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung.

Hiezu meint Stoll, Kommentar zur BAO, § 293 b, Punkt 3 "Offensichtliche Unrichtigkeiten":

Der Berichtigungstatbestand verlangt Unrichtigkeiten, die von dem Gewicht und dem Grad des Fehlerhaften und des Nichtzutreffens sind, dass sie offensichtlich, also "offen zu sehen" sind. Die Darlegungen sind voraussatzungsgemäß vom Richtigen derart abweichend, die Veränderungen des Erklärten gegenüber dem rechtsrichtigen und Sachwirklichen so deutlich, dass dies eben ohne nähere Untersuchungen (im Rechtsbereich) und ohne Erhebungen (im Tatsachenbereich) deutlich zu erkennen, also offen zu sehen (offensichtlich) ist. (Nur) solche Unrichtigkeiten sind nach § 293 b BAO berichtigungsfähig.

Im konkreten Fall beabsichtigt das Finanzamt plötzlich den Verlustausgleich gemäß § 23 a EStG 1972 in diesen Jahren nicht zuzulassen, obgleich dies – und zwar unmissverständlich – in den abgegebenen Steuererklärungen beantragt worden ist.

Unbeachtlich des Umstandes, ob der Verlustausgleich gemäß § 23 a EStG 1972 in den konkreten Jahren materiell-rechtlich zulässig ist oder nicht, muss eine derartige Rechtsfrage rechtlich genau geprüft und bereits im (ersten ergangenen) Abgabenbescheid berücksichtigt und verarbeitet werden.

Gerade bei der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 23 a EStG 1972, handelt es sich um eine Frage, die nicht ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich beantwortet werden kann: Es ergeben sich mannigfaltige, durchaus nicht einfache rechtliche Probleme, wie beispielsweise die Weitergeltung dieser Gesetzesbestimmung im nunmehrigen EStG, die Ausgleichsfähigkeit, die frühere Verrechnungsverpflichtung im Jahr des Auftretens eines Sanierungsgewinnes, etc.

Wenn der Gesetzgeber aber im § 293 b BAO Berichtigungen von rechtskräftigen Bescheiden für zulässig erklären wollte und damit auch eine Durchbrechung der Rechtskraft für möglich erklären wollte, kann dies nur bei strenger Interpretation der gesetzlichen Voraussetzungen erfolgen. Es wäre andernfalls dem Gesetzgeber offengestanden, das Institut der Rechtskraft eines Bescheides im Abgabenrecht überhaupt zu beseitigen und innerhalb einer Frist von beispielsweise 15 Jahren für jederzeit abänderbar zu erklären.

Strittig ist im vorliegendem Fall, ob für die Jahre 1996 und 1997 die Abänderung gemäß § 295 Abs.1 BAO und für die Jahre 1998 und 1999 die Berichtigung gemäß § 293 b BAO zu Recht erfolgt ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 188 BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.(Personengesellschaften)

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung wird nur bei gemeinschaftlichen Einkünften vorgenommen – hier bei Mitunternehmerschaften – nicht hingegen für andere Gebilde. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung müssen neben Feststellung des Gesamtbetrages der Einkünfte diese Einkünfte auch verteilt werden und auch bereits die Vergütungen nach § 23 Z 2 sowie sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben aufgenommen werden.

Im Bescheid gemäß § 188 BAO ist über die Einkunfts-(Gewinn)-feststellung und –verteilung hinaus auch über alle anderen Fragen abzusprechen, die den Gewinn betreffen, zB über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Entnahmen über (zB gem. § 37 EStG) mit begünstigten Steuersätzen zu versteuernde oder nicht dermaßen zu versteuernden Gewinnanteile, über die Höhe erzielter Veräußerungsgewinne,.... sowie über die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten, weiters über die Verrechnung von "Wartetastenverlusten" mit Gewinnanteilen (VwGH 17.10.91, 88/13/02409 (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer, Handbuch, EStG 1988, § 23 TZ 52).

In dem o.a. Erkenntnis führt der Gerichtshof folgendes aus:

Gemäß § 23 a Abs.1 EStG 1972 in der ursprünglichen Fassung sind Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der KG nicht ausgleichsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichsfähigen Verluste mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren auf Grund seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. Die zitierte Bestimmung gilt auch für Mitunternehmerschaften, bei denen Gesellschafter beschränkt haftungspflichtig sind.

Die Entwicklung der Kapitalkonten von beschränkt haftenden Mitunternehmern ist daher einerseits ein Sachverhaltselement, das gemäß § 23 a EStG 1972 für die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten bzw. Verlustanteilen maßgebend ist, und andererseits ein solches, dessen Ermittlung die Kenntnis jener Jahresabschlüsse voraussetzt, auf denen die steuerliche Gewinnermittlung aufbaut. Mit § 23 a EStG 1972 hat der Gesetzgeber eine Bestimmung geschaffen, wonach für die steuerliche Erfassung und Berücksichtigung eines bestimmten Betriebsergebnisses Umstände maßgebend sein können, die sich in

verschiedenen Wirtschaftsperioden verwirklichen. Der Gerichtshof geht davon aus, dass es dem Willen des Gesetzgebers entspricht, den für die steuerliche Berücksichtigung von Betriebsergebnissen maßgebenden Sachverhalt zur Gänze im Gewinnfeststellungsverfahren gemäß § 188 BAO zu ermitteln und mit bindender Wirkung für die abgeleiteten Abgabenbescheide festzustellen. Dazu gehört auch die durch § 23 a EStG 1972 gebotene Feststellung, ob und in welcher Höhe Verluste mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig sind und ob Gewinne durch Verluste, die in Vorperioden erlitten wurden, gemindert werden.

§ 295 Abs.1 BAO: Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassenen Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Im gegenständlichen Fall ergingen für die Jahre 1996 und 1997 die Einkommensteuerbescheide erklärungsgemäß bevor die einheitliche und gesonderte Feststellung für diese Jahre erfolgt ist.

In dem später ergangenen Feststellungsbescheiden wurden keine Verluste gemäß § 23 a EStG 1972 festgestellt. Das Finanzamt erließ auf Grund der Bindungswirkung gemäß § 192 BAO die gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide, die keine Verluste gemäß § 23 a EStG 1972 berücksichtigten.

Dem in der Berufung vorgebrachten Einwand, dass das Finanzamt ohne Änderung der Grundlagenbescheide geänderte Einkommensteuerbescheide erlassen hätte, kann entgegengehalten werden, dass in den gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden dem Feststellungsverfahren Rechnung getragen wurde

Im Feststellungsverfahren waren die Verluste gemäß § 23 a EStG 1972 ebenfalls nicht berücksichtigt worden.

Die gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderten Bescheide sind daher zu Recht ergangen.

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.

Die Abgabenerklärungen haben vornehmlich in der Bekanntgabe von Sachverhalten zu bestehen, die rechtliche Wertung und die Festlegung der mit den Sachverhalten zu

verbindenden Rechtsfolgen ist Aufgabe der Behörden. Die Abgabenerklärungen haben aber Offenlegungen der realen Gegebenheiten zu enthalten, die den Abgabentatbeständen entsprechen. Insoweit kommt auch dem Abgabepflichtigen die Aufgabe einer rechtlichen (Vor-) Beurteilung zu, da er nur die rechtlich bedeutsamen (und nicht die unendliche Zahl und Vielfalt aller sachlichen) Gegebenheiten zu erklären hat.

Offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann gemäß § 293 b BAO beseitigbar, wenn sie aus Abgabenerklärungen übernommen sind.

Berichtigungsgrund ist die aus den Abgabenerklärungen übernommene Unrichtigkeit, nicht aber die Nachlässigkeit, die Sorglosigkeit, das Fehlverhalten des Behördenorganes.

Berichtigungsgrund ist die Übernahme von Erklärungsangaben, die durch die Widersprüchlichkeit zum Akteninhalt oder durch ihre deutliche Erkennbarkeit als objektiv offensichtliche Unrichtigkeit zu qualifizieren sind.

Eine solche Übernahme liegt vor, wenn die Abgabenbehörde den widersprüchlichen, nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Sachverhalt dem Bescheid zugrunde legt, weil sie die Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt.

Dass offensichtliche Unrichtigkeiten auch dann gegeben sein können, wenn die Eintragungen, Mitteilungen und Darlegungen in den Abgabenerklärungen sowie in den Beilagen hiezu in sich widersprüchlich sind oder mit früheren Angaben, die aktenkundig sind, unvereinbar sind, liegt auf der Hand.

Weiters ist eine offensichtliche Unrichtigkeit aus dem Grunde des § 293 b nur dann beseitigbar, wenn sie im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung vorliegend sich aus dieser oder den Beilagen hiezu ergibt und offensichtlich ist.

Die Unrichtigkeit muss, soll sie berechtigterweise zu einer Berichtigung nach § 293 b führen dürfen, sich aus der Aktenlage (einschließlich der Erklärungen) ergeben und allein daraus zu ersehen und zu erkennen sein, somit nicht erst auf Grund entsprechender Untersuchungen (wenn es sich um Rechtsfragen handelt) und auch nicht erst auf Grund von Erhebungen feststellbar sein (wenn es sich um Tatfragen handelt) (BAO, Kommentar, Stoll, § 293 b)

In dem Erkenntnis vom 22. April 1998, ZI. 93/13/0277 führt der Verwaltungsgerichtshof zu § 293 b BAO folgendes aus:

Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, muss die Unrichtigkeit für die Abgabenbehörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren erkennbar sein. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches

Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Dabei ist zu beachten, dass Sachverhaltselemente regelmäßig erst aus der Sicht der anzuwendenden Rechtsnormen relevant werden. Wird vom Abgabenpflichtigen ein bestimmter Sachverhalt vorgetragen, so kann die Übernahme einer offenkundigen Unrichtigkeit in den Bescheid im wesentlichen auf zwei Ursachen zurückzuführen sein:

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 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.

Weiters wird in dem Erkenntnis ausgeführt:

Auch ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers unerheblich, ob es sich bei der Unrichtigkeit um einen falsch dargestellten Sachverhalt oder um eine unrichtige Rechtsansicht handelt. Da es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde ankommt, ist es weiter unerheblich, ob es sich um eine Rechtsfrage handelt, die eine unterschiedliche Lösung denkbar erscheinen lässt oder nicht. Wesentlich ist, dass für die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte. Der Auffassung der Beschwerdeführer, eine "vertretbare Rechtsansicht" könne niemals eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO darstellen, kann nur insoweit zugestimmt werden, als die Vertretbarkeit der Rechtsansicht auch aus der Sicht der Abgabenbehörde gegeben wäre und es eines Aktes der Rechtsfindung bedürfte, um von zwei oder mehreren vertretbaren Rechtsansichten die dem Gesetz entsprechende zu erkennen. Bestünde hingegen behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so läge aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, auch wenn der Abgabepflichtige seine Rechtsansicht – was naheliegend ist – für vertretbar hielte.

(vgl. auch "Rechtsansichten des VwGH zu § 293 b BAO, SWK –Heft 19 S 437, Lenneis)

Im gegenständlichen Fall wurden die erklärten ausgleichsfähigen Verluste auf Grund der Erklärungen für die Jahre 1998 und 1999 übernommen. Die auf Grund des Feststellungsverfahren ergangenen Tangenten, in denen kein § 23 a EStG 1972 ausgleichsfähiger Verlust anerkannt worden ist, fanden keine Berücksichtigung.

Laut Verwaltungsgerichtshof sind bereits im Feststellungsverfahren die ausgleichsfähigen Verluste festzustellen. In diesem Verfahren ist die Rechtsfrage zu klären, ob Verluste gemäß § 23a EStG 1972 vorliegen, die ausgleichsfähig sind.

Wenn dies, wie im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist, besteht eine Bindung der Einkommensteuerbescheiden an die Feststellungsbescheide, die **keine** § 23 a EStG 1972

feststellen. Für die Abgabenbehörde war somit offensichtlich, dass die Verluste nicht anzuerkennen waren, eine weiteres Ermittlungsverfahren musste für die Erkennbarkeit der Nichtausgleichsfähigkeit der Verluste nicht erfolgen.

Da somit offensichtlich – die Nichtausgleichsfähigkeit war auf Grund des Feststellungsverfahren bereits offenkundig – die Veranlagung der Jahre 1998 und 1999 unrichtig erfolgte, lagen die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO vor.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage erfolgte die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 zu Recht.

Wien, 30. Juli 2003