



z. Hd. Hans Baumgartner
Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H.
Leopoldsgasse 6-8
1020 Wien

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., A-Straße, vom 29. November 2002 vertreten durch die Hans Baumgartner Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., Leopoldsgasse 6-8, 1020 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Mag. Krammer, vom 9. Oktober 2002 hinsichtlich des Antrages gemäß § 293 b BAO auf Berichtigung der Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) führte in den Jahren 1997 bis 2000 als Kommanditerwerbsgesellschaft ein Sprachinstitut, das aus dem davor bestehenden Unternehmen „KSGmbH“ am 1. Juli 1996 durch eine Umwandlung hervorgegangen ist.

Aus dem diesbezüglichen Gesellschaftsvertrag vom 19. September 1996 ist zu entnehmen, dass die Bw. das Sprachinstitut weiterführt. Mit Notariatsakt vom 25. Jänner 2006 wurde die Bw. nach Art. III Umgründungssteuergesetz in die „LKCGmbH“ eingebracht. Gegenstand dieses Nachfolgeunternehmens ist gleichfalls der Betrieb eines Sprachinstitutes.

Am 18. Februar 2006 wurde die Löschung der Bw. im Firmenbuch eingetragen. Mag. SK war unbeschränkt haftender Gesellschafter, Mag. CD, geborene D war Kommanditistin der gelöschten Bw. Die Gesellschafter der nunmehrigen „LKCGmbH“ sind ebenso Mag. SK und Mag. CD, wobei Mag. SK als Geschäftsführer fungiert.

Dem Punkt 6 des Einbringungsvertrages vom 25. Jänner 2006 ist zu entnehmen, dass Einbringungsstichtag der 31. Dezember 2005 war und alle von diesem Tag eingetretenen Veränderungen im Vermögen des Betriebes bereits die übernehmende Gesellschaft betreffen und auf deren Rechnung gehen würden.

Für den streitgegenständlichen Zeitraum ist festzuhalten, dass die Bw. ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelte.

Dem Verzeichnis Sonderbetriebsvermögen zum 31.12.1997 ist zu entnehmen, dass Mag. SK ein seit dem 28. August 1997 in seinem Privatvermögen stehendes Geschäftslokal mit einem Anschaffungswert von 2.000.000,00 S an die Bw. vermietet hat. Dabei wurde ein Abschreibungsbetrag im Ausmaß von 1,5 % der Anschaffungskosten (15.000,00 S) und Anschaffungsnebenkosten (1.129,00 S), somit insgesamt 16.129,00 S als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht.

Die damit zusammenhängenden Einnahmen aus der Geschäftslokalvermietung in Höhe von S 17.000,00 wurden als Sonderbetriebseinnahmen in Ansatz gebracht.

Das Finanzamt setzte am 7. Juni 1999 auf Basis der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1997 mit Bescheid die Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich in Höhe von 398.152,00 S fest und brachte diese Einkünfte gesondert für Mag. SK in Höhe von 393.812,00 S und für Mag. CD in Höhe von 4.340,00 S in Ansatz.

Am 4. September 2002 langte beim Finanzamt eine berichtigte, am 29. August 2002 ohne nähere Ausführungen unterschriebene Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1997 ein, nach der der Einkünfte Anteil des Mag. SK 237.898,60 S und jener der Frau Mag. CD 4.340,00 S betragen soll. Aus dem Verzeichnis des Sonderbetriebsvermögens zum 31.12.1997 ergaben sich insoweit Änderungen, als die Bw. vom Anschaffungswert des an sie vermieteten Geschäftslokales in der a-straße einen 20%igen Grundanteil im Wert von 400.000,00 S ausgeschieden und den Anschaffungswert des Gebäudes im Ausmaß von 80 % in Höhe von 1.600.000,00 S festgesetzt hat. Unter Bedachtnahme auf 80% der zusätzlichen Anschaffungsnebenkosten am Gebäude (120.413,60 S) machte die Bw. Investitionsfreibeträge in Höhe von 10.837,00 S betreffend die Nebenkosten des Ankaufes und 144.000,00 S von der Anschaffung des Geschäftslokales, somit insgesamt einen Investitionsfreibetrag für 1997 im Ausmaß von 154.837,00 S geltend. Auf Basis der geänderten Feststellungen würde sich für Mag. SK ein Jahresverlust 1997 im Ausmaß von - 191.709,02 S ergeben.

Im formellen mit 27. Juli 2002 datierten Antrag führte die Bw. aus, es habe sich in den Feststellungserklärungen 1997 bis 2000 ein aus deren Beilagen zu ersehender offensichtlicher Fehler eingeschlichen.

Da das Jahr 1997 bereits rechtskräftig veranlagt war, würdigte das Finanzamt die berichtigte Feststellungserklärung für das Jahr 1997 als Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO und beauftragte die Bw., zumal die Eingabe nicht den Erfordernissen des § 303 a Abs. 1 BAO entsprochen habe, im Sinne dieser Bestimmung die Behebung der dort angeführten Mängel.

Im Schriftsatz vom 20. September 2002 teilte die Bw. mit, dass die besagte Feststellungserklärung 1997 nicht als Antrag gemäß § 303 BAO, sondern gemäß § 293 b BAO zu werten sei. Durch eine Verkettung von Missverständnissen hätte die Ferialpraktikantin nur die korrigierte Steuererklärung 1997 an das Finanzamt, ohne die ebenso zu berichtigenden Feststellungserklärungen 1998 bis 2000 sowie den dazugehörigen Antrag gemäß § 293 b BAO übermittelt. Die Bw. hatte demnach neben der bereits übermittelten korrigierten Feststellungserklärung 1997 auch die der Jahre 1998 bis 2000 übermittelt, da diese ebenso vom ursprünglichen Fehler aus 1997 betroffen seien. Weiters legte sie den ursprünglichen Antrag vom 27. Juli 2002, nochmals ausgedruckt am 20. September 2002, vor. Dabei handelte es sich um einen Antrag gemäß § 293 b BAO auf Berichtigung der Feststellungserklärungen 1997 bis 2000 wegen offensichtlicher Unrichtigkeiten in den Abgabenerklärungen, in dem die Bw. ausführte, dass in den Feststellungserklärungen 1997 bis 2000 sich ein aus den Beilagen zu den Steuererklärungen zu ersehender offensichtlicher Fehler eingeschlichen habe, der erst jetzt im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen 2001 aufgrund von Finanzierungsgesprächen mit Banken im Juli und August 2002 entdeckt worden sei. Zum Sachverhalt gab die Bw. an, dass Mag. SK als Komplementär und Mehrheitsbeteiligter das in seinem Privatbesitz befindliche Geschäftslokal bzw. Büro in der A-Straße an die Bw. vermietet habe, wodurch es für die Bw. zum notwendigen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen von Mag. SK geworden wäre. Dies wäre in den Beilagen E 107 der Jahre 1997 bis 2000 auch so dargestellt worden, allerdings wäre das Vermietungssignal (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) aus den Vorjahren gesetzt worden, da vor Umwandlung der Bw. als GmbH in eine KEG die Rechtsbeziehung zwischen Mag. SK als Vermieter des damaligen Standortes und der „KSGmbH“ als Mieterin angesichts der Existenz einer juristischen Person eine andere war. Im Jahre 1996 erfolgte die Umwandlung der genannten GmbH in eine Kommanditerwerbsgesellschaft, im Jahre 1997 habe Mag. SK den Geschäftsstandort der Bw. in W., A-Straße, gekauft. Dieser Wechsel des Geschäftsortes habe den offensichtlichen Fehler verursacht. Zwar wäre in den Steuererklärungen selbst das neue Geschäftslokal richtigerweise als Sonderbetriebsvermögen von Mag. SK ausgewiesen worden, in den den Steuererklärungen beiliegenden

Berechnungstabellen sei allerdings der Fehler passiert, dass die Berechnung auf Basis „Vermietung und Verpachtung geblieben sei (67 Jahre Nutzungsdauer, kein Investitionsfreibetrag und kein Ausscheiden von Grund und Boden). Daraus habe sich - wie in den Jahren davor - eine Divergenz zwischen der inhaltlich richtigen Einstufung des Geschäftslokals als Sonderbetriebsvermögen, aber der rechnerisch falschen Behandlung als „Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte“, ergeben. Bei der Jahresübernahme der Datei aus den Vorjahren wurde EDV - mäßig übersehen, dass die Berechnung nun ab 1997 auf Sonderbetriebsvermögen zu ändern gewesen sei bzw. wäre diese Korrektur nicht vollständig durchgezogen worden. Die Bw. führte noch weiters aus, dass das berühmte Phänomen von Tabellen in Tabellenkalkulationsprogrammen jenes sei, dass man mehrfach etwas ändert und nach der letzten entscheidenden Änderung abspeichere, ohne vorher noch einmal aktualisiert zu haben, weshalb auf diese Weise die alten und falschen Werte in der Tabelle stehen bleiben würden. Eine tückische Fehlerquelle, wenn man das automatische Aktualisieren unterbinde, damit man nicht nach jeder Zahleneingabe durch Neuberechnungen Wartezeiten habe. So erkläre sich, dass das Formular zwar formell richtig ausgefüllt worden sei, aber materiell die unrichtigen Zahlen durch diesen Fehler Eingang gefunden hätten. Die Beilagen wären Vermietungs- und Verpachtungsbeilagen gewesen, was einen offensichtlichen Fehler zu den Steuererklärungen dargestellt hätte. Die Tücke an solchen Fehlern sei, dass sie über Jahre weitergerechnet würden, weil man auf dem Formular ja die richtige Einstufung sieht und man ja der festen Überzeugung sei, dass in den Hintergrundtabellen alles passen würde. In den nun beiliegenden berichtigten E 6 und E 107 der Jahre 1997 bis 2000 würde dieser offensichtliche Fehler korrigiert worden sein. Die Bw. ersuchte demnach, diesem Antrag gemäß § 293 b BAO stattzugeben und die Feststellungserklärungen der Jahre 1997 bis 2000 laut den beiliegenden berichtigten Steuererklärungen zu berichtigen, damit der offensichtliche Fehler bereinigt würde.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am 9. Oktober 2002 einen abweisenden Bescheid, in dem sie im Begründungsteil ausführte, dass eine Unrichtigkeit offensichtlich sei, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277). Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so sei sie nicht gemäß § 293 b BAO beseitigbar.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. aus, dass im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 24. Jänner 1990 (AÖF 1990/100) sowie laut Ritz, Österreichische Steuerzeitung 1990, 182 in Bezug auf die Gliederung offensichtlicher

Unrichtigkeiten unter anderem als mögliche Beispiele auch die Übernahme unrichtiger rechtlicher Würdigungen aus der Abgabenerklärung oder widersprüchliche Angaben im ausgefüllten Erklärungsvordruck und den dem Erklärungsvordruck angeschlossenen Unterlagen angeführt werden. Die Bw. bezog sich dabei auf nicht berücksichtigte Freibeträge, im gegenständlichen Fall würde es sich um die Nichtgeltendmachung eines Investitionsfreibetrages handeln, darüber hinaus stünden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit durch ein Geschäftslokal als Sonderbetriebsvermögen in Widerspruch zu einem Geschäftslokal im Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung.

Nach Ansicht der Bw. seien widersprüchliche Angaben aus der Beilage angesichts der Nutzungsdauer von 67 Jahren, der Anführung des Kaufpreises des Geschäftslokales ohne Grundanteilsausscheidung sowie der gewählten AfA-Basis im Anlagenverzeichnis und der erklärungsgemäßen Qualifikation als notwendiges Sonderbetriebsvermögen eines Gewerbebetriebes auch ohne weitere über die Aktenlage hinausgehende Nachforschungen als widersprüchliche Angabe zu erkennen und daher als offensichtlicher Fehler zu qualifizieren gewesen.

Die Bw. vertritt die Meinung, dass für die Abgabenbehörde der oben dargelegte Gegensatz für den Fall, dass die Abgabenerklärung geprüft worden wäre, klar erkennbar gewesen sei.

Einem Finanzierungsberater einer Bank sei dieser Widerspruch und damit die offensichtliche Unrichtigkeit bei Refinanzierungsgesprächen im Juli und August 2002, wo unter anderem auch eine Kopie der eingereichten Steuererklärung für das Jahr 1997 zwecks Bonitätsbeurteilung vorgelegt worden wäre sofort und ohne weitere Nachweise und Ermittlungen aufgefallen. Die Bw. führte unter anderem Gründe bzw. Verkettung von Ereignissen an, die eine Entschuldbarkeit des Erklärungsfehlers rechtfertigen würden:

Wie bereits im ursprünglichen Antrag ausgeführt, habe sich die Fehlerquelle in der Änderung der Rechtsform von der „KSGmbH“ auf die „JKEG“ und der Eingabe des Vermietungs- und Verpachtungscodes wie in den Vorjahren bei dem neu angeschafften Geschäftslokal in den materiellen Berechnungsbeilagen ergeben, obwohl die formelle Einstufung und der Ausweis als notwendiges Sonderbetriebsvermögen korrekt vorgenommen worden sei.

Die steuerliche Vollmacht habe zwar schon in den Vorjahren gegenüber der steuerlichen Vertretung der Bw. bestanden, allerdings wurde die Bw. durch einen eigen befugten Steuerberater auf Werkvertragsbasis betreut. Anfang 1998 wäre die Zusammenarbeit mit diesem Steuerberater aus Konkurrenzgründen beendet worden.

Die steuerliche Vertretung gab ferner bekannt, dass sie diese Steuererklärungen vor sofortiger und unmittelbarer Weiterleitung an das Finanzamt schnell dahingehend überprüft habe, ob das Geschäftslokal in den Erklärungen als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen gewesen sei.

Ihr sei ja selbst diese offensichtliche Unrichtigkeit aufgrund der leider nur einseitigen Kontrolle des richtigen Ausweises in der Steuererklärung nicht aufgefallen. Als Entschuldigung für dieses Verschulden führte sie an, dass sie zu diesem Zeitpunkt unmittelbar vor der Geburt ihres ersten Kindes stand und daher unter Zeitdruck noch alles erledigt habe.

Die diesbezüglichen Abgabenbescheide wären während der Abwesenheit aufgrund des Mutterschutzes nach der Geburt von den Kanzleimitarbeitern als erklärungskgemäß veranlagt und im Archiv abgelegt worden.

Die steuerliche Vertretung ersuchte demnach im Lichte der obigen Ausführungen um Berichtigung der oben genannten Steuererklärungen der Jahre 1997 bis 2000 gemäß § 293 b BAO in Bezug auf die Nutzungsdauer, das Ausscheiden eines Grundanteils und der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages für die Anschaffung des als notwendigen Sonderbetriebsvermögens geltenden Geschäftslokales.

Auch wenn die Geltendmachung von Investitionsbegünstigungen eine „Kann“ Bestimmung sei, so stünde es doch eindeutig in Widerspruch zur menschlichen Erfahrung, dass eine solche Investitionsbegünstigung bei einer betragsmäßig so signifikanten Investition nicht geltend gemacht werden sollte (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Weiters ersuchte sie gegebenenfalls den Antrag als Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO vor allem im Hinblick auf die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages 1997 zu werten, da hierdurch alle Unrichtigkeiten behebbar wären und damit der Rechtsrichtigkeit voll Rechnung getragen würde.

In den Begründungsausführungen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2003 führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 293 b BAO die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen könne, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Die Unrichtigkeit müsse entweder aus der Abgabenerklärung (worunter nicht nur der Erklärungsvordruck, sondern auch sämtliche Beilagen hiezu zu verstehen seien) selbst oder aus ihr in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein.

Nach herrschender Meinung gestatte diese Gesetzesstelle die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig sei, wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe. Eine Unrichtigkeit sei offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege demnach vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen.

Die Bw. ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. In einer Ergänzungsbilanz sei das Sonderbetriebsvermögen des Komplementärs verzeichnet und in einer weiteren Beilage seien die Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben angeführt. Im betrieblichen Bereich sei gemäß § 8 EStG 1988 unter bestimmten Voraussetzungen bei Gebäuden eine AfA bis zu 2 % möglich, d.h. der Abgabepflichtige könne auch einen geringeren Satz wählen.

Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, so setze die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages die Vorlage eines besonderen Verzeichnisses nach § 10 Abs. 10 EStG 1988 voraus, das gleichzeitig mit der ersten Steuererklärung vorzulegen gewesen sei. Eine Nachfrist von zwei Wochen wegen Fehlens des Verzeichnisses sei seitens der Behörde nur zu setzen, wenn aus der Erklärung oder aus den Beilagen hervorgehe, dass ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen worden sei. Vom Wahlrecht einer Investitionsbegünstigung für das vermietete Gebäude wäre seitens der Bw. bei Vorlage der ersten Abgabenerklärung in keiner Weise Gebrauch gemacht worden. Ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ein Grundanteil ausgeschieden worden wäre, sei ohne weiteres Ermittlungsverfahren nicht ersichtlich gewesen.

Demnach könne in keinem Fall von einer Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit ausgegangen werden. Im Vorlageantrag führte die Bw. aus, dass es keine behördenübliche Praxis sei, dass die Bw. unter die maximal möglichen AfA-Sätze des § 8 EStG gehen würde. Es sei eher angesichts der „Feedbacks“ aus der Betriebsprüfung der Fall, von einer Nutzungsdauerverlängerungen auszugehen, weil eine rasche Abschreibung für den Steuerpflichtigen aufgrund des Zinseneffektes der Steuerentlastung von Vorteil sei.

Die steuerliche Vertretung verweist auch darauf hin, dass es bei einer solch starken Veränderung des Vermögens nicht zu einem Vorhalt seitens des Finanzamtes gekommen sei, in dem um die Vorlage des Kaufvertrages oder um Bekanntgabe des Grundanteiles ersucht worden sei.

Ein Verzeichnis über die Investitionsfreibeträge wäre der ursprünglichen Steuererklärung 1997 wohl beigelegt worden, aber das Sonderbetriebsvermögen wäre darin nicht enthalten gewesen. Auch hier entspreche es nicht der herrschenden Praxis und Erfahrung, dass ein Steuerpflichtiger bei einer solch mehrjährigen Investition, wo es keinen Zweifel an der Einhaltung der Behaltefrist gebe, auf einen solchen Investitionsfreibetrag freiwillig verzichten würde. Im Sinne des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (Seite 4) sei auch der Widerspruch gegen menschliches Erfahrungsgut als offensichtliche Unrichtigkeit zu werten.

Nun könne es sicherlich nicht Aufgabe der Finanzverwaltung sein, Fehler des Steuerberaters oder des Abgabepflichtigen von Amts wegen zu korrigieren, aber es sei eine anerkannte

Aufgabe der Finanzverwaltung, Fehler sowohl zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei zu korrigieren. So wäre im Rahmen einer Betriebsprüfung z.B. der Investitionsfreibetrag nachzuholen. Bei einer Überprüfung der Abgabenerklärung 1997 durch das Finanzamt wäre vor Veranlagung sicherlich ein Vorhalt ergangen, der dazu geführt hätte, dass die drei Fehler (AfA-Dauer, kein Ausscheiden des Grundanteiles, fehlender Investitionsfreibetrag) korrigiert worden wären.

Ohne Zweifel wäre es selbstverständlich Aufgabe der steuerlichen Vertretung gewesen, solche Fehler zu vermeiden. Sie führte in diesem Schreiben wiederholt die in der Berufungsschrift dargelegten Gründe an, die aus ihrer Sicht zu einer Entschuldbarkeit des Erklärungsfehlers geführt hätten.

Aus diesen Gründen ersuchte die steuerliche Vertretung nochmals um Berichtigung gemäß § 293 b BAO der oben genannten Steuererklärungen der Jahre 1997 bis 2000 in Bezug auf Nutzungsdauer, Ausscheiden eines Grundanteils und die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages für die Anschaffung des als notwendigen Sonderbetriebsvermögen geltenden Geschäftslokals.

Weiters ersuchte die steuerliche Vertretung gegebenenfalls den gegenständlichen Antrag als Antrag gemäß § 303 BAO vor allem im Hinblick auf die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages 1997 zu werten, da hierdurch alle Unrichtigkeiten behebbar wären und damit der Rechtsrichtigkeit voll Rechnung getragen werden würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsverfahren besteht Streit, ob eine Berichtigungsvoraussetzung im Sinne des § 293 b BAO auf die Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 zutrifft. Die Bw. stützte sich in ihren Berufungsausführungen auf den Umstand, dass ihr Komplementär und Mehrheitsbeteiligter ein ihr im Jahre 1997 privat angeschafftes Geschäftslokal seit 1997 vermietet hat.

Die steuerliche Vertretung der Bw. habe zwar dem insoweit bei der Einreichung der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für die besagten Jahre Rechnung getragen, als sie diese Nutzungsüberlassung als Sonderbetriebsvermögen beurteilt hat. Hingegen habe sich bei der Ermittlung des Überschussergebnisses des Komplementärs aus ihrer Sicht eine offensichtliche Unrichtigkeit eingeschlichen, wonach die steuerliche Vertretung bei Übernahme der Datei aus den Vorjahren EDV - mäßig keine Korrektur der Berechnung durchführte und für das Geschäftslokal einen Abschreibungssatz in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten wählte. Dadurch sei die steuerliche Vertretung irrtümlich der Umwandlung der Bw. von einer GmbH in eine KEG nicht gefolgt und habe den erwähnten Abschreibungssatz für Gebäude, die

nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen (vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) gewählt. Darüber hinaus hat sie anlässlich der Anschaffung des besagten Geschäftslokales weder einen Investitionsfreibetrag Gewinn mindernd geltend gemacht noch den auf Grund und Boden entfallenden Teil ausgeschieden. Diese Berechnungen hätten sich in den Beilagen eindeutig auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen, was einen offensichtlichen Fehler zu den vorgelegten Steuererklärungen, in denen sie das erwähnte Geschäftslokal für die Bw. als notwendiges Betriebsvermögen des Komplementärs behandelte, darstellen würde.

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 herrschender Meinung gestattet diese Bestimmung die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist (vgl. Stoll, BAO Kommentar 2830 letzter Absatz); das heißt, wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht (vgl. zB Ritz, ÖStZ 1990, 180). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt dann vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Untersuchungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO Kommentar 2831 vorletzter Absatz).

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 25.4.2002, 99/15/0255, VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer je nach Verwendungszweck bis zu 2% bzw. bis zu 3%.

Im Berufungsfall ist unstrittig, dass auf das im August 1997 privat vom Komplementär der Bw. angeschaffte und ihr zur Verfügung gestellte Geschäftslokal die in der vorhin genannten Bestimmung gesetzlich vorgesehenen AfA – Sätze zur Anwendung gelangen.

Dass die steuerliche Vertretung einen Abschreibungssatz ohne Nachweis in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten wählte, ist somit eine innerhalb des § 8 Abs. 1 EStG 1988 vertretbare Rechtsansicht.

Die steuerliche Vertretung der Bw. führte dazu ins Treffen, dass nach herrschender Auffassung mögliche Beispiele offensichtlicher Unrichtigkeiten die Übernahme unrichtiger rechtlicher Würdigungen aus der Abgabenerklärung oder widersprüchliche Angaben im ausgefüllten Erklärungsvordruck und den diesem Vordruck angeschlossenen Unterlagen seien.

Darüber hinaus stünde es eindeutig in Widerspruch zur menschlichen Erfahrung, dass für eine solche signifikante Investition kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht worden sei. Dem gemäß sei im Berufungsfall die Nichtgeltendmachung des Investitionsfreibetrages eine derartige Unrichtigkeit und stünden zudem die erklärten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus der Nutzungsüberlassung des Geschäftslokales als Sonderbetriebsvermögen in Widerspruch zur Darstellung einer Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist dazu festzuhalten, dass der der Abgabenbehörde bekannt gegebene Sachverhalt insoweit nicht widersprüchlich ist, zumal in den Streitjahren im Rahmen des Feststellungsverfahrens bei der Bw. als Personengesellschaft Sonderbetriebseinnahmen und – ausgaben infolge der Nutzungsüberlassung des Geschäftslokales durch den Komplementär erklärt wurden. Demnach steht fest, dass der in der Abgabenerklärung dargelegte Sachverhalt mit der Wirklichkeit überein stimmt. Wenn nunmehr die steuerliche Vertretung der Bw. einwendet, der im Ergebnis gewählte AfA – Satz, die fehlende Darstellung des Ausscheidens eines Grundanteils und die Nichtgeltendmachung einer Investitionsbegünstigung habe als Folge einer unrichtigen rechtlichen Würdigung aus der Abgabenerklärung zu einem unrichtigen Ergebnis geführt, so ist dem einerseits zu entgegnen, dass der von der Bw. ohne Nachweis gewählte Abschreibungssatz – wie oben ausgeführt – im rechtlich zulässigen Ausmaß des § 8 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt ist und dies demnach keine unvertretbare Rechtsansicht darstellt. Andererseits ist aus den Angaben in der Erklärung und ihren Beilagen ohne weitere Ermittlungen im Tatsachenbereich nicht erkennbar, ob die für die AfA angegebenen Anschaffungskosten den Grundanteil und – wenn ja - in welcher Höhe mit umfasst hätten. Deshalb war auch diesbezüglich vor dem Hintergrund, dass auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur das Gebäude der Abschreibung unterliegt und der auf den Grund und Boden entfallende Teil aus der Abschreibungsbemessungsgrundlage auszuschneiden ist (vgl. VwGH 13.12.1989, 88/13/0056, Doralt EStG 10. Auflage §16 Tz 163/2) aus der Steuererklärung keine offensichtliche Unrichtigkeit abzuleiten.

§ 10 Abs. 10 EStG 1988 bestimmt, dass ein Investitionsfreibetrag, wenn der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt wird, nur für jene Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden darf, die in einem besonderen Verzeichnis ausgewiesen werden. Dieses Verzeichnis hat die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, den Anschaffungs- oder Herstellungstag, Name und Anschrift des Lieferanten und den geltend gemachten Investitionsfreibetrag zu enthalten. Wird dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegt, geht aber aus der Erklärung oder den ihr angeschlossenen Beilagen hervor, dass der Steuerpflichtige

einen Investitionsfreibetrag in Anspruch nimmt, so hat das Finanzamt dem Steuerpflichtigen eine Nachfrist von zwei Wochen zur Vorlage des Verzeichnisses zu setzen.

Nach der konkreten Sachlage steht fest, dass die steuerliche Vertretung der Bw. das Wahlrecht für die Investitionsbegünstigung nicht in Anspruch genommen hatte, demnach war daraus keine in sich widersprüchliche oder eindeutige gegen menschliches Erfahrungsgut sprechende Sachverhaltsdarstellung abzuleiten, zumal ein Verzicht auf eine Investitionsbegünstigung angesichts der „Kann“ – Bestimmung des § 10 Abs. 1 EStG 1988 eine vertretbare Rechtsansicht und damit keine offensichtliche Unrichtigkeit darstellt.

Im Übrigen ist auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu verweisen, wonach weder aus der Steuererklärung noch aus den ihr angeschlossenen Beilagen hervorgeht, dass die Bw. einen Investitionsfreibetrag geltend machen wollte, und daher die Abgabenbehörde erster Instanz nicht verpflichtet war, eine Nachfrist zur Vorlage des Verzeichnisses im Sinne des § 10 Abs. 10 EStG 1988 zu setzen.

Demnach war im konkreten Fall nicht davon auszugehen, dass behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit bestanden hat, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig sei.

Auch kann selbst ein im wieder aufgenommenen Verfahren geltend gemachter Investitionsfreibetrag einer Geltendmachung „im Zuge der Steuererklärung“ nicht gleichgesetzt werden, da der eindeutige Wortlaut der vorhin zitierten Bestimmung dem entgegensteht, wonach diesbezüglich ausdrücklich auf die Steuererklärung und nicht auf das Veranlagungsverfahren in seiner gesamten Dauer abgestellt wird (vgl. VwGH 20.7.1999, 93/13/0178).

Somit steht im Berufungsfall fest, dass die gegenständlichen Feststellungsbescheide der Jahre 1997 bis 2000 nicht nach § 293 b BAO zu berichtigen waren, zumal aus der unstrittigen Sachlage keine Rechtswidrigkeit dieser Bescheide auf Grund einer Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen abzuleiten war.

Einwendungen der steuerlichen Vertretung der Bw., wonach eine Verkettung von Missverständnissen, ein „EDV – mäßiges Übersehen“ bei der Jahresübernahme der Dateien sowie das Vergessen von Abspeicherungen nach entscheidenden Änderungen zu einem formell richtigen Formular mit materiell unrichtigen Zahlen geführt hätten, vermochten vor dem Hintergrund obiger Ausführungen gleichfalls keine offensichtliche Unrichtigkeit darlegen. Ebenso wenig konnten allfällige vereinbarte Vertretungsbefugnisse im Außen- und Innenverhältnis oder ein entstandener Zeitdruck bzw. Abwesenheiten auf Grund des Mutterschutzes nach der Geburt der Berufung zum Erfolg verhelfen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Mai 2007