



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0223-K/04

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. WZ und die weiteren Mitglieder HR Mag. CPP, KR Dr. WM und HH im Beisein der Schriftführerin FOI CO über die Berufung des VS, XY, vertreten durch CH WirtschaftstreuhandGesmbH, Steuerberatungsgesellschaft, XX, vom 21. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes SV vom 20. September 2004, vertreten durch Mag. BW, betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1997 nach § 293b BAO nach der am 29. September 2008 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb im Streitzeitraum 1997 einen Elektroinstallations- und Handelsbetrieb.

Er hat im Wirtschaftsjahr 1993 eine pauschale Gewährleistungsrückstellung gemäß § 9 EStG 1988 in Höhe von S 462.630,--, d.s. 2 % der Leistungserlöse Installationsbetrieb S 23.131.498,01, gebildet.

Aus den Berichten zu den jeweiligen Jahresabschlüssen (Punkt C II, „Rückstellung“) ist ersichtlich, dass eine gewinnwirksame Auflösung der pauschalen Gewährleistungsrückstellung

weder 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 noch 2000 erfolgte, da sie unverändert ausgewiesen war.

Die jeweiligen Einkommensteuerbescheide wurden insoweit antragsgemäß erlassen.

Erst im Rahmen einer 2004 erfolgten unter anderem die Einkommensteuer 2000 – 2002 umfassenden Betriebsprüfung wurde die nicht erfolgte Auflösung der pauschalen Gewährleistungsrückstellung festgestellt. So wurde unter Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes folgende Feststellung getroffen:

Einkommensteuerbescheid 1998: Berichtigung gemäß § 293b BAO

Mit dem Steuerreformgesetz 1993 wurden im § 9 EStG Regelungen zur Bildung von Rückstellungen aufgenommen. Unter anderem wurde ab dem Jahr 1994 die steuerwirksame Bildung von Pauschalrückstellungen aller Art ausdrücklich ausgeschlossen.

Pauschalrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. Jänner 1994 enden, waren nach Art. I Ziff. 64 SteuerreformG 1993 gewinnerhöhend aufzulösen. Die Auflösung war innerhalb jener fünf Wirtschaftsjahre vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1.1.1994 endende Wirtschaftsjahr folgen (spätestens im Wirtschaftsjahr 1998 in voller Höhe). Das geprüfte Unternehmen hat im Jahr 1993 letztmalig eine pauschale Gewährleistungsrückstellung gebildet. In der Bilanz zum 31.12.1993 war die Pauschalrückstellung mit einem Wert von ATS 462.630,-- ausgewiesen. Dieser Betrag hätte in den Jahren 1994 bis 1998 steuerwirksam aufgelöst werden müssen (Wahlrecht des Abgabepflichtigen hinsichtlich der Höhe und Jahr).

Steuerliche Behandlung der gebildeten Pauschalrückstellung laut Erklärung:

- a) Keine Auflösung bis zum 31.12.1998
- b) Weiterführung des Bilanzansatzes bis zum 31.08.2000 (Einbringungsstichtag Fa S GmbH)
- c) Erfolgswirksame Auflösung im Wirtschaftsjahr 2001 bei der Firma S GmbH

Steuerliche Konsequenz:

- a) Da der Abgabepflichtige in den Jahren 1994 bis 1997 von seinem Wahlrecht nicht Gebrauch machte, war die Pauschalrückstellung im Jahr 1998 in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen. Durch die Bp wird daher der Einkommensteuerbescheid 1998 gemäß § 293b BAO berichtet (Rechtswidrigkeit des Bescheides aufgrund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten).
- b.) Berichtigung der Einbringungsbilanz
- c.) Fa S GmbH: Stornierung der gewinnerhöhenden Auflösung im Jahr 2001

	1998 (ATS)
Gewinn Einzelunternehmen lt. Erklärung	475.160,--
Auflösung Gewährleistungsrückstellung	462.630,--
Gewinn lt. Bp	937.790,--
Beteiligungsgewinn Fa R.	6.409,--
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	944.199,--

Dagegen erhob der Bw. am 24.08.2004 Berufung. Er sprach sich gegen die Berichtigung nach § 293b BAO aus, da keine offensichtliche Unrichtigkeit aus Abgabenerklärung vorliege.

Das Finanzamt gab der Berufung im Rahmen einer Berufungsverfahrensentscheidung statt. Einem Aktenvermerk des Finanzamtes auf der Berufung des Bw. ist zu entnehmen, dass die Auflösung der Gewährleistungsrückstellung spätestens 1997 – und nicht 1998 – erfolgen hätte müssen.

Am 20. September 2004 erließ das Finanzamt den nach § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 1997. Die Einkommensteuer wurde mit € 14.503,46 (vorher: € 6.857,92) vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„Pauschale Gewährleistungsrückstellungen sind aufgrund des Art. 43 StruktAnpG 1996 in den Wirtschaftsjahren 1994 – 1997 gewinnerhöhend aufzulösen, wobei bis 1996 mindestens 50 % der Rückstellung zu kürzen ist. Der Einkommensteuerbescheid 1997 war deshalb qualifiziert rechtswidrig. Die offensichtliche Unrichtigkeit ist der Bilanzaufgliederung „C Rückstellungen II. sonstige Rückstellungen Rückstellung für Gewährleistungen S 462.630,--“ zu entnehmen (VwGH vom 25.10.1995, Zl. 95/15/0008). Es bedurfte dazu keines weiteren Ermittlungsverfahrens. Zu den Abgabenerklärungen gehören auch die dazugehörigen Beilagen. Aus den Bilanzbeilagen 1997 geht hervor, dass die Gewährleistungsrückstellungen auch nicht einmal teilweise aufgelöst wurden! Gewinnermittlung: Gw 390.199 + 50 % von 462.630,-- = 621.514,--. Das Jahr 1996 ist bereits verjährt.“

Dagegen erhob der Bw. am 22. Oktober 2004 Berufung. In der Berufung führt der Bw. aus:

„Wie im Rahmen der Schlussbesprechung am 07.07.2004 erörtert wurde, sehen wir aus der Textierung des § 293b BAO keine Ermächtigung der Behörde den Veranlagungsbescheid 1997 zu berichtigen. Der Gesetzestext ordnet die Berichtigungsmöglichkeit dann an bzw. ermächtigt die Abgabenbehörde dann dazu, wenn der Bescheid auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht.“

Tatsache ist jedoch, dass keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung übernommen wurden und auch sonst keine Wiederaufnahmsgründe vorliegen, weil sowohl in den Bilanzen als auch in den Steuererklärungen sämtliche relevanten abgabenrechtlichen Verhältnisse offen gelegt wurden.

Zur Erörterung der Sachverhalte und der Rechtslage beantragen wir daher vorsorglich für den Fall der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Im Rahmen der Berufungserledigung durch die Abgabenbehörde I. Instanz stehen wir gerne für einen Besprechungstermin hinsichtlich der Erörterung der gegenteiligen Rechtsansichten zur Verfügung.“

In der am 29. September 2008 erfolgten mündlichen Berufungsverhandlung trug die Referentin den Sachverhalt vor.

Der Vertreter des Bw. brachte ergänzend vor, dass anlässlich der die Jahre 2000 – 2002 umfassenden Betriebsprüfung, die „alten“ Bescheide nicht zur Debatte gestanden seien. Der Bw. habe als Einzelfirma nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 seinen Gewinn ermittelt. Die Auflösung der Rückstellung sei wegen der Insolvenz der Firma H. nicht erfolgt. 1996 und 1997 sei die Auflösung übersehen worden. Anlässlich der Betriebsprüfung habe man „in compensando“ auf höher zustehende Wertberichtigungen verzichtet, da eben diese Auflösung unterblieben sei.

Die Amtsvertreterin verwies auf das Vorliegen der Voraussetzung einer Bescheidberichtigung nach § 293b BAO und darauf, dass ihr von einer Kompromisslösung anlässlich der Betriebsprüfung „in compendando“ nichts bekannt sei.

Über Befragen des Vorsitzenden bestätigte der Vertreter, dass durch die Verjährung hinsichtlich des Jahres 1996 nur 50 % der gebildeten Rückstellung mit dem strittigen Bescheid vom Finanzamt aufgelöst worden seien. Der Vertreter betonte aber, dass bei wirtschaftlicher Durchrechnung der Gesamtentwicklung in Bezug auf die Insolvenz H. dem Bw. kein wirtschaftlicher Vorteil daraus entstanden sei.

In der Folge er hob der Vertreter die Verjährungseinrede für die Bemessung der Einkommensteuer 1997.

Die Amtsvertreterin verwies auf die zum Bescheiderlassenszeitpunkt geltende Verjährungsregelung und dass durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1997 am 7. Juni 1999 die fünfjährige Verjährungsfrist erneut in Gang gesetzt worden sei. Der angefochtene, nach § 293b BAO berichtigte, Einkommensteuerbescheid 1997, sei am 20. September 2004 und somit innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Abschließend führte der Vertreter aus, dass es rechtsstaatlich bedenklich sei, wenn zwei Jahre nach Abschluss der Betriebsprüfung und knapp vor Ablauf der Verjährungsfrist die Berichtigung erlassen werde, zumal die wirtschaftliche Gesamtbetrachtung bereits anlässlich des bei der Betriebsprüfung geschlossenen Kompromisses einbezogen worden sei. Es werde die Stattgabe der Berufung beantragt.

Die Amtsvertreterin verwies auf den Grundsatz der „Rechtsrichtigkeit“ vor „Rechtsbeständigkeit“. Der angefochtene Bescheid fuße auf einer offensichtlichen Unrichtigkeit; ein Verschulden der Behörde könne – unabhängig davon, dass ein solches für die Durchführung einer Berichtigung nach § 293b BAO nicht maßgeblich sei - nicht erblickt werden.

Der Senat hat erwogen:

1) Verjährung:

	Bemessungsverjährung – bisherige Fassung:
--	---

Infolge der Regelung des § 207 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO beträgt die Bemessungs-(Feststellungs-)verjährung „bei allen übrigen Abgaben“- dazu zählt auch die Einkommsteuer – fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen.

	Bemessungsverjährung – Fassung ab 1.1.2005:
--	---

Infolge § 207 Abs. 2 BAO (StRefG 2005, BGBl. 57/2004) beträgt die Verjährungsfrist (Bemessungsverjährung) „bei allen übrigen Abgaben“, also auch bei der Einkommensteuer, fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO (unverändert) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht in Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO (AbgÄG 2004, BGBl. 180/2004) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO (StRefG 2005, BGBl 57/2004) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§4).

Die bisherige Judikatur zu Unterbrechungshandlungen (Verjährungsbestimmungen alte Fassung) ist auf die Definition der für die zur Verlängerung der Verjährungsfrist relevanten Amtshandlungen anwendbar (vgl. Ritz, BAO 3. Aufl. 2005, § 209 Anm. 2).

Gemäß der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 erster Satz BAO (AbgÄG 2004, BGBl. 180/2004) ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

Betreffend die Einkommensteuer 1997 wäre die Verjährung zur Bemessung der Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres 2002 eingetreten. Durch den am 7. Juni 1999 an den Bw. gerichteten Einkommensteuerbescheid 1997 wurde die fünfjährige Verjährungsfrist unterbrochen. Die Verjährungsfrist begann mit Ablauf des Jahres (Anm.: 1999), in welchem die

Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen und endete erst wieder mit Ablauf des Jahres 2004.

Da der strittige nach § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid 1997 am 20. September 2004 – somit innerhalb der (durch Unterbrechungshandlungen) verlängerten fünfjährigen Bemessungsverjährung und auch innerhalb der absoluten zehnjährigen Bemessungsverjährungsfrist ergangen ist – führten die Vorbringen des Bw. hinsichtlich Verjährung nicht zum Erfolg.

2) Berichtigung nach § 293b BAO:

Vorweg gilt es folgendes festzuhalten:

Das Steuerreformgesetz (StRefG) 1993 schränkte mit Wirksamkeit ab 1.1.1994 die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen deutlich ein. In der Steuerbilanz können seither gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 Rückstellungen nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG idF StRefG 1993 dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, an denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Die Aufzählung der in der Steuerbilanz zulässigen Rückstellungen ist somit – anders als in § 198 Abs. 8 HGB – erschöpfend. Unzulässig ist demnach die Bildung und/oder Dotierung pauschaler Rückstellungen.

(Noch) Bestehende pauschale Rückstellungen sind gemäß Art. I Z 64 lit. b StRefG 1993 idF StrukturAnpG 1996 wie folgt aufzulösen:

„Die gewinnerhöhende Auflösung ist innerhalb jener vier Wirtschaftsjahre vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen. In dem nach dem 31. Dezember 1995 endenden Wirtschaftsjahr sind mindestens 50 % jenes Betrages, der im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Jänner 1996 endende Wirtschaftsjahr angesetzt wurde, aufzulösen.“

Der Bw. bildete 1993 eine pauschale Gewährleistungsrückstellung in Höhe von S 462.630,--. Die Wirtschaftsjahre des Bw. endeten zum 31.12. des jeweiligen Jahres. Entsprechend der

angeführten gesetzlichen Regelung hätten mindestens 50 % der im Jahresabschluss 1995 ausgewiesenen pauschalen Gewährleistungsrückstellung im Jahr 1996 sowie die restlichen 50 % der im Jahresabschluss 1996 enthaltenen pauschalen Gewährleistungsrückstellung im Jahr 1997 ertragswirksam aufgelöst werden müssen. Dies erfolgte nicht.

Tatsächlich war die Gewährleistungsrückstellung bis ins Veranlagungsjahr 2000 (bis zur Einbringung des Unternehmens in die S GmbH) in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen ausgewiesen. (Die erfolgswirksame Auflösung der Gewährleistungsrückstellung erfolgte erst im Jahr 2001 bei der Firma S GmbH).

Im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahr 2004 wurde die nicht fristgerechte gewinnerhöhende Auflösung der Gewährleistungsrückstellung beim Bw. festgestellt. Es erfolgte eine Stornierung der gewinnerhöhenden Auflösung der Gewährleistungsrückstellung bei der Firma S GmbH.

Für den Bw. erließ das Finanzamt in der Folge einen nach § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 1998; dieser Bescheid wurde aber im Rahmen eines Berufungsverfahrens wieder aufgehoben, da die gewinnwirksame Auflösung der Gewährleistungsrückstellung bis spätestens 1997 und nicht bis 1998 zu erfolgen hatte.

Im Anschluss daran erließ das Finanzamt den nunmehr angefochtenen nach § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 1997. Eine Berichtigung des Veranlagungsjahrs 1996 war wegen Verjährung nicht mehr möglich.

Wie ausgeführt, ist das Faktum, dass die pauschale Gewährleistungsrückstellung gemäß Artikel I Z 64 lit. b StrukturAnPG 1996 bis 1997 gewinnerhöhend aufzulösen gewesen wäre, unbestritten.

Strittig ist im Berufungsfall die Frage, ob die auf § 293b BAO gestützte Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1997 zu Recht erfolgte.

Der Bw. ist der Ansicht, dass keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung übernommen wurden, weil sowohl in den Bilanzen als auch in den Steuererklärungen sämtliche relevanten abgabenrechtlichen Verhältnisse offen gelegt worden waren.

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

Zur Einfügung dieser gesetzlichen Bestimmung führen die Gesetzesmaterialien (1162 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates XVII GP, 15), u.a. an:

"Bei ...Abgaben...sind vom Abgabepflichtigen Erklärungen einzureichen, in denen er zwar keine Selbstberechnung vorzunehmen, wohl aber in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht von

ihm ermittelte Besteuerungsgrundlagen anzuführen und hiebei auch rechtliche Würdigungen des Sachverhalts vorzunehmen hat. Angesichts der angespannten Personalsituation in der Finanzverwaltung kann es im Zuge der von den Abgabenbehörden des Bundes zu bewältigenden Massenverfahren vorkommen, dass im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Parteien Unrichtigkeiten, selbst wenn diese offensichtlich sind, aus den Abgabenerklärungen (einschließlich Beilagen) in Bescheide übernommen werden. Die Folge davon sind unrichtige Abgabenfestsetzungen, die sich sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Abgabepflichtigen auswirken können. Selbst wenn später diese Unrichtigkeiten erkannt werden, besteht nicht immer eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses, z.B. wenn ein Wiederaufnahmsgrund fehlt oder wenn die Jahresfrist des § 302 BAO für eine auf § 299 BAO gestützte Bescheidauhebung....bereits verstrichen ist.

Durch den neu zu schaffenden § 293b BAO soll nun die Möglichkeit geschaffen werden, solche offensichtlichen Unrichtigkeiten, die ohne weitere Erhebungen erkennbar sind, von Amts wegen oder auf Antrag, hinsichtlich dessen Entscheidungspflicht besteht, zu beseitigen; keinesfalls wäre es zulässig, Bescheide wegen Umständen die erst nach diesbezüglichen Erhebungen feststellbar wären, gestützt auf die neu zu schaffende Regelung zu berichtigen. Berichtigungen der vorgeschlagenen Art würden sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil der Partei möglich und im Streben nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch durchzuführen sein; die neue Regelung wäre somit nicht als einseitig fiskalisches Instrument zu verstehen. Eine Maßnahme nach § 293b BAO soll im Ermessen der Behörde liegen; im Hinblick auf die Rechtsprechung ...zu den §§ 299 und 303 BAO wäre hiebei jedoch dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit, und zwar auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen, der Vorrang einzuräumen".

Durch die Einführung des § 293b BAO mit BGBl 1989/660 sollten die verfahrensrechtlichen Handhaben zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses erweitert werden. § 293b BAO gestattet eine Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig ist, somit auf einer unvertretbaren Rechtansicht beruht.

Entscheidend ist, 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 19.01.2005, 2001/13/0235, 22.12.2004, 2004/15/0216 uam.).

Ob eine unzutreffende Rechtsauffassung und somit eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (VwGH 16.05.2002, 98/13/0180, 23.09.2005, 2002/15/0198 uam).

Unter Bedachtnahme darauf, dass es sich bei der Einkommensteuererklärung 1997 um einen „Massenfall (S-Fall)“ gehandelt hat, (Anm.: die Einkommensteuererklärung wurde am 14.05.1999 eingereicht, der (unrichtige) Einkommensteuerbescheid erging am 07.06.1999) sowie dass nach der damaligen Rechtslage, die pauschale Gewährleistungsrückstellung spätestens Ende 1997 gewinn-

erhöhend aufzulösen war, basierte aus der Sicht des erkennenden Senates der Einkommensteuerbescheid 1997 somit auf einer unvertretbaren Rechtsansicht.

Anders als der Bw. das sieht, kann eine offensichtliche Unrichtigkeit auch dann vorliegen, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabepflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen (im Berufungsfall die Berichte über die Jahresabschlüsse für die Jahre 1993 – 2000) mit früheren aktenkundigen Umständen (Stoll aaO. 2833 letzter Absatz) unvereinbar sind. Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (Ritz aaO. bzw. BAO-Kommentar Rz 6 zu § 293b BAO).

Abgabenerklärungen haben 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 Gegebenheiten zu erklären hat (Stoll, aaO S 3832). Der Umstand, dass eine pauschale (Gewährleistungs-) Rückstellung infolge der Gesetzesänderungen zum 1. Jänner 1994 bzw. 1996 zu Unrecht nicht gewinnerhöhend aufgelöst wurde, ist – wie der Umstand, dass eine zu Unrecht nicht einkunftsverhörend aufgelöste Investitionsrücklage – als aktenwidrige Sachverhaltsannahme im Bereich offensichtlicher Unrichtigkeiten anzusehen (vgl. VwGH, 95/15/0008 vom 25.10.1995). Dem Einkommensteuerbescheid 1997 haftete eine Rechtswidrigkeit an, die auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen (samt Beilagen) beruhte.

Weil es in diesem Zusammenhang nicht auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde ankommt (vgl. Stoll aaO. 2834), stand der vom Finanzamt vorgenommenen Berichtigung auch der Umstand nicht entgegen, dass sie erst im Anschluss an die im Jahr 2004 stattgefundenen Betriebsprüfung vorgenommen wurde.

Die Berichtigung gemäß § 293b BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei ebenso wie nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte für die Ermessensübung bei den §§ 293, 299 und 303 Abs. 4 BAO primär dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist. Aus diesem Grunde führt das Vorbringen, dass im Rahmen der Betriebsprüfung „in compensando“ auf die Bildung höher zustehender Wertberichtigungen verzichtet worden sei, nicht zum Erfolg.

Da die steuerlichen Folgen der vorliegenden Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig sind (die sich auch der Berichtigung ergebende Nachforderung beträgt € 14.503 (vorher € 6.857), kann von einer Berichtigung nicht abgesehen werden. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist (vgl. VwGH 7.8.1992,

91/14/0150). Billigkeitsgründe, die einer Berichtigung entgegenstehen, wurden nicht vorgebracht. Im Übrigen wird die Ermessensübung in der Berufung nicht bekämpft.

Und auch der Vorwurf, dass die Vorgangsweise des Finanzamtes rechtsstaatlich bedenklich sei, habe es doch zwei Jahre nach Abschluss der Betriebsprüfung und knapp vor Ablauf der Verjährungsfrist die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1997 erlassen, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Zum einen hat die die Jahre 2000 bis 2002 umfassende Betriebsprüfung im Jahr 2004 (Mai – Juli 2004) stattgefunden und zum anderen erfolgte die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1997 nach § 293b BAO aufgrund einer ganz klaren Rechtslage.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 30. September 2008