



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg vom 30. April 2002 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 (berichtigt gemäß § 293b BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein Fahrschulbetreiber, ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Zuge einer für die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass für eine gebildete Abfertigungsrückstellung die Wertpapierdeckung in beiden Wirtschaftsjahren weniger als 50 % betrug. Er erhöhte in der Folge den ausgewiesenen Gewinn um 60 % der Wertpapierunterdeckung. Gegen diese Hinzurechnung erhob der Bw. keine Einwendungen.

Die Abfertigungsrückstellung war in diesen Jahren mit einem Betrag von 371.729,00 S bzw. 483.073,00 S in der Bilanz ausgewiesen. Unter der Position Finanzanlagen war jeweils nur ein Betrag von 7.900,00 S für "Anteile Raika" im Anlagevermögen und unter der Position "Wertpapiere und Anteile" im Umlaufvermögen ein Betrag von 12.682,00 S gleich bleibend in beiden Jahren eingestellt.

Da auch in den beiden vorangegangenen Jahresabschlüssen nur Finanzanlagen mit der Bezeichnung "Anteile Raika" in Höhe von 7.900,00 S und "Wertpapiere und Anteile" in Höhe von 30.783,00 S bzw. 12.682,00 S auf der Aktivseite der Bilanz und Abfertigungsrückstellungen von jeweils mehr als 300.000,00 S auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen waren, erließ das Finanzamt für diese Jahre zu den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheiden Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO. Darin

wurden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um einen Zuschlag von 60 % der aus diesen Bilanzansätzen ermittelten Wertpapierunterdeckung, somit um 73.049,00 S und um 84.972,00 S, erhöht.

In der gegen diese Berichtigungsbescheide erhobenen Berufung wandte der Steuerberater ein, dass der Strafzuschlag jeweils aus der Differenz der erforderlichen Wertpapierdeckung gemäß § 14 Abs. 5 EStG 1988 und den im Jahresabschluss ausgewiesenen Wertpapieren und Anteilen des Umlaufvermögens berechnet worden wäre. Dieses Konto wäre aber in den Beilagen nicht näher erläutert worden, sodass das Finanzamt ohne weiteren Vorhalt nicht hätte erkennen können, ob es sich hierbei überhaupt um deckungsfähige Wertpapiere und ob es sich im ausgewiesenen Bilanzansatz um den entsprechenden Kurswert oder den richtigerweise zu berücksichtigenden Nominalwert der Wertpapiere gehandelt hätte.

Es wäre aber auch theoretisch möglich gewesen, dass der Bw. die erforderliche Wertpapierdeckung zum 31. Dezember des jeweiligen Geschäftsjahres bereits im Jänner angeschafft und diese im Dezember des jeweiligen Jahres getilgt hätte. Durch die zweimonatige Frist zur Neuanschaffung entsprechender deckungsfähiger Wertpapiere würde der Bw. am Ende dieses Geschäftsjahres in der Bilanz keinerlei Wertpapiere ausweisen, ohne dass ein Strafzuschlag zu verhängen wäre.

Da den Abgabenerklärungen keine genauen Aufstellungen beigelegt wurden, aus denen sich dieser Sachverhalt hätte klären lassen, sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters von keiner offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO auszugehen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass die langjährige grobe Unterdeckung durch einfachen Ziffernvergleich ohne weiteres aus den Bilanzen erkennbar wäre. Auch sei der Ausweis von Wertpapieren im Sinne des § 14 Abs. 5 EStG 1988 im Umlaufvermögen nicht richtig.

Außerdem hätte der Betriebsprüfer, ähnlich wie in dem im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.10.1995, 95/15/0008, zu Grunde liegenden Fall, in dem ein Investitionsfreibetrag ohne bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht wurde, Feststellungen getroffen, die zu Wiederaufnahmebescheiden geführt und zugleich als Basis für die Berichtigung wegen offensichtlicher Unrichtigkeiten gedient hätten. Das Finanzamt hätte daher ohne weitere Überprüfung in den Streitjahren die Berichtigungen vornehmen können, da die Grundlagen hierfür bereits vorlagen und zudem die Bilanzansätze in allen Jahren wertmäßig gleich waren.

Dem fügte der Steuerberater im Vorlageantrag ergänzend hinzu, dass der Zusammenhang mit diesem Erkenntnis eher als kausal zu betrachten wäre, da dort im Gegensatz zum vorliegenden Fall eine Berichtigung ohne weitere Überprüfung möglich gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 14 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 kann eine Abfertigungsrückstellung im Ausmaß bis zu 50 % der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Eine solche Abfertigungsrückstellung muss jedoch durch die in Abs. 5 leg.cit. angeführten Wertpapiere gedeckt sein, wobei am Schluss jeden Wirtschaftsjahres Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein müssen. Beträgt die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50 % der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 60 % der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen.

Dieser Gewinnzuschlag wird jedoch nicht bei einer Tilgung von Wertpapieren verhängt, wenn die getilgten Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden.

Solcherart im Betrieb verwendete Wertpapiere zählen zum Anlagevermögen und sind Teil des notwendigen Betriebsvermögens (VwGH 15.9.1999, 94/13/0098). Somit muss jede Veräußerung entsprechend dem Verhältnis zwischen Buchwert und Veräußerungserlös zu einer Gewinnverwirklichung oder zu einem Verlust im Rahmen der betrieblichen Einkünfte führen.

Die Bestimmung des § 293b BAO ermöglicht der Abgabenbehörde von Amts wegen oder auf Antrag einer Partei einen Bescheid insoweit zu berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Ob eine solche Unrichtigkeit vorliegt, richtet sich nach dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung.

Wird vom Abgabepflichtigen ein bestimmter Sachverhalt vorgetragen, so kann die Übernahme einer offenkundigen Unrichtigkeit in den Bescheid ua. darauf zurückzuführen sein, dass der Sachverhalt als solcher offenbar widersprüchlich ist, also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen kann, aber von der Abgabenbehörde dennoch ihrem Bescheid zugrunde gelegt wird, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit mangels entsprechender Überprüfung nicht erkennt.

In diesem Fall wird der Inhalt einer Abgabenerklärung von der Abgabenbehörde übernommen, sodass man als Voraussetzung für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO nur mehr überprüfen muss, ob eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt. Wesentlich für die Bejahung dieser Frage ist, dass für die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte (VwGH 22.4.1998, 98/13/0277).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt auch dann vor, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabepflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen mit früheren aktenkundigen Umständen unvereinbar sind (VwGH 25.10.1995, 95/15/0008).

Unbestritten ist, dass der Bw. eine Abfertigungsrückstellung für seine in der Fahrschule beschäftigten Arbeitnehmer gebildet hat und diese auch jährlich an die Abfertigungsansprüche anpasst (siehe die jeweiligen Aufwendungen "Dotierung an Abfertigungsrückstellung"). Weiters geht aus den Bilanzen der streitgegenständlichen Jahre hervor, dass im Anlagevermögen Finanzanlagen lediglich in Höhe von 7.500,00 S, titulierte mit "Anteile Raika" und im Umlaufvermögen Wertpapiere in Höhe von 30.783,00 S bzw. 12.682,00 S ausgewiesen waren. Im Jahr 1997 erschien in der Gewinn- und Verlustrechnung unter der Position Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen der Aufwand "Abgang Buchwert eingelöster Wertpapiere" mit einem Betrag von 18.101,00 S (= Differenz zwischen Buchwert zum 31.12.1996 und zum 31.12.1997) auf. Andere Aufwendungen bzw. Erträge, die aus der Tilgung von Wertpapieren stammen, werden in den Beilagen nicht angeführt.

Hätte der Bw. nunmehr, wie es der Steuerberater auch nur als theoretische Möglichkeit in der Berufung anführt, Wertpapiere in Höhe von 50 % der Abfertigungsrückstellung im Jänner gekauft und im Dezember wieder verkauft, so hätte dies in der beigelegten Gewinn- und Verlustrechnung der jeweiligen Jahre in derselben Weise seinen Niederschlag finden müssen, wie auch der "Abgang Buchwert eingelöster Wertpapiere" im Jahr 1997. Da dies aber nicht geschah, hätte das Finanzamt bei ordnungsgemäßer Überprüfung der Abgabenerklärungen samt Beilagen erkennen können, dass keine Wertpapiere in den Berufungsjahren gekauft und nur solche mit einem Buchwert von 18.101,00 S eingelöst wurden. Weiters hätte das Finanzamt bei ordnungsgemäßer Überprüfung der Abgabenerklärungen auch erkennen müssen, dass der Wertpapierbestand trotz kontinuierlicher Erhöhung der Abfertigungsrückstellung gleich geblieben bzw. sich im Jahr 1997 sogar verringert hat.

Durch den sehr niedrigen Bestand an Wertpapieren in Verbindung mit der Nichtanpassung an die Veränderungen der Abfertigungsrückstellung und dem Nichterfassen einer

Gewinnverwirklichung bzw. eines Verlustes durch Veräußerungsgeschäfte war somit die grobe Wertpapierunterdeckung bereits im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen der Jahre 1996 und 1997 offensichtlich erkennbar.

Es ist dem Steuerberater zwar zuzustimmen, wenn er einwendet, dass aus der Aktenlage das Ausmaß der Wertpapierunterdeckung nicht klar ersichtlich ist. Sind jedoch offensichtliche Unrichtigkeiten dem Grunde nach aus der Aktenlage erkennbar, können sehr wohl Ermittlungen betreffend das Ausmaß der Unrichtigkeit durchgeführt werden, ohne dass die Berechtigung zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO verloren geht (vgl. Ellinger – Iro – Kramer – Sutter – Urtz, Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Anm 9 zu § 293b).

Im vorliegenden Fall ermittelte der Betriebsprüfer für die nachfolgenden Jahre die Höhe der Unterdeckung. Da es sich dabei aber, wie aus den Beilagen ersichtlich, um dieselben Wertpapiere handelt, die bereits in den streitgegenständlichen Jahren im Betriebsvermögen vorhanden waren, konnte das Finanzamt ohne weitere Überprüfung auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung zurückgreifen, um das Ausmaß der Unterdeckung zu ermitteln und die Bescheide der beiden Vorjahre in entsprechender Höhe berichtigen.

Liegen die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vor, so liegt sie im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Da die Folgen in den beiden Jahren auch nicht geringfügig waren (Gewinnerhöhung im Jahr 1996 um 73.049,00 S und im Jahr 1997 um 84.972,00 S), hat das Finanzamt bei Erlassung der nach § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide die Ermessensübung im Sinn des Gesetzes ausgeübt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 16.Oktober 2003