

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 2. April 2003 über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Voitsberg betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 (gemäß § 293b BAO berichtigt), einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 (gemäß § 293b BAO berichtigt) vom 11. Dezember 2001 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis für Feststellungsbescheid

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 27. November 2001 (vgl. Tz 16 und 17) die steuerliche Wirksamkeit der von den Ehegatten gegründeten Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (im Folgenden: GesBR) für das Jahr 2000 im Wege der Erlassung von nach § 293b BAO berichtigten Bescheiden nicht anerkannt, da der Fragebogen betreffend die Betriebseröffnung und der Gesellschaftsvertrag einschließlich Unterschriftenprobenblatt dem Finanzamt erst mit Schreiben vom 11. Jänner 2001 (Eingang im Finanzamt am 16. Jänner 2001) übermittelt worden seien.

Dagegen hat die Bw. rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben und in der Begründung Folgendes ausgeführt:

Anhand der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26. November 2001 unter Punkt c) I.)-III.) angeführten Dokumente (Auszug aus der Buchhaltung, Schreiben der bevollmächtigten Vertreterin vom 19. Jänner 2000 an die Bw. und Honorarnote der bevollmächtigten Vertreterin vom 31. Dezember 2000) sei ersichtlich, dass die gegenständliche GesBR mit 1. Jänner 2000 zeitgerecht und damit nicht rückwirkend gegründet worden sei. Die Außenwirkung der Gründung sei durch die mit der steuerlichen Vertretung abgehaltenen Konferenzen und der dazugehörigen Korrespondenz jedenfalls gegeben.

Da die Bw. der Fa. M. GmbH zu Beginn des Geschäftsjahres 2000 einen Auftrag erteilt habe und diese Leistung erst am 11. Dezember 2000 fakturiert worden sei, wären bis Dezember 2000 keine rechentechnisch verwertbaren Belege vorgelegen, sodass bei derzeit gängiger Verwaltungspraxis eine Vergabe einer Steuernummer vor Einreichung der ersten Umsatzsteuervoranmeldung nicht stattgefunden hätte.

Auf Grund der am 11. Jänner 2001 beim Finanzamt eingereichten Unterlagen bezüglich der Betriebseröffnung am 1. Jänner 2000 habe am 22. Februar 2001 eine Nachschau anlässlich einer Betriebseröffnung stattgefunden und sei dabei der Gründungszeitpunkt 1. Jänner 2000 als den Tatsachen entsprechend und gesetzeskonform anerkannt worden. Bezüglich der von der Bw. im Jahr 2000 von der Fa. M. GmbH bezogenen Leistung sei zu bemerken, dass diese im Rahmen einer Betriebsprüfung beim leistenden Unternehmer sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerrechtlich vom Finanzamt F. anerkannt worden sei.

Der Umstand, wann die steuerliche Vertretung die Abgabenbehörde über die Gründung einer Gesellschaft informiere, könne wohl keinesfalls die korrekte rechtzeitige Gründung der Gesellschaft in Frage stellen, vielmehr läge gegebenenfalls gemäß § 121 iVm § 120 BAO eine Säumnis der steuerlichen Vertretung betreffend die Meldung einer Abgabepflicht vor, wobei im gegenständlichen Fall keine Verpflichtung bezüglich der rechtzeitigen Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung verletzt worden sei.

Unabhängig von der fristgerechten (nicht rückwirkenden) Gründung der GesBR stelle der von der Abgabenbehörde behauptete Tatbestand der rückwirkenden Gründung keinen Tatbestand gemäß § 293b BAO dar, da diese Bestimmung die amtswegige Berichtigung von Bescheiden nur zulasse, wenn deren Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Worin eine solche offensichtliche Unrichtigkeit im gegenständlichen Verfahren gelegen sein soll, sei nicht nachvollziehbar, da zum Zeitpunkt der erstmaligen Ausfertigung des Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheides 2000 mit 11. Juli 2001 der Abgabenbehörde sämtliche Unterlagen, insbesondere nach durchgeföhrter Nachschau am 22. Februar 2001 vorgelegen seien und ihr daher im Zeitpunkt der Bescheidausfertigung sämtliche relevanten Sachverhalte und Dokumente bekannt gewesen seien.

Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Erstausfertigung der Steuerbescheide 2000 vom 11. Juli 2001 in Kenntnis sämtlicher steuerrelevanter Sachverhalte durch die Behörde erfolgt und demzufolge die Bestimmung des § 293b BAO nicht anzuwenden sei.

Anlässlich der im Oktober und November 2001 stattgefundenen Betriebsprüfung hätten sich für die Abgabenbehörde keinerlei neue, ihr nicht schon zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigung bekannt gewesene Erkenntnisse und Feststellungen ergeben. Demzufolge sei die Berichtigung gemäß § 293b BAO des Feststellungs- und des Umsatzsteuerbescheides 2000 vom 11. Juli 2001 auf Grundlage der durchgeföhrten Betriebsprüfung ungerechtfertigt und gesetzwidrig.

In diesem Zusammenhang sei auch darauf hinzuweisen, dass die im Betriebsprüfungsbericht zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, mit Ausnahme jenes vom 25. März 1999, 96/15/0079, das aber mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar wäre, zu einem Zeitpunkt ergangen seien, in dem die Bestimmung des § 293b noch nicht Bestandteil der Bundesabgabenordnung gewesen sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Bezüglich der Anzeigepflicht nach § 120 iVm § 121 BAO sei auszuführen, dass dieser innerhalb der gesetzlichen, nicht verlängerbaren Frist von 1 Monat, somit bis spätestens 1. Februar 2000 nachzukommen gewesen wäre.

Bezüglich der steuerlichen Anerkennung der Gründung der GesBR bereits für das Jahr 2000 sei auszuführen, dass gerade Verträge zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich nur dann Anerkennung fänden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten. Nachdem die Gründung der GesBR der Abgabenbehörde erst mit 16. Jänner 2001 bekannt gegeben worden sei und die Gesellschaft auch sonst keine Außenwirkung (bei Konferenzen eines Ehepaars mit deren Steuerberater könne man sicher nicht von einer Außenwirkung sprechen) entfaltet habe, liege eine steuerrechtlich (unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit) wirksame Gründung erst für das Kalenderjahr 2001 vor.

Dagegen hat die Bw. mit folgender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

Die Versäumnis der Frist nach § 121 BAO könne wohl nicht dazu führen, dass tatsächenwidrig eine rückwirkende Gründung unterstellt werde. Schon gar nicht stelle diese Fristversäumnis einen Tatbestand gemäß § 293b BAO dar. Worin nämlich die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit liege, sei vom Finanzamt bis heute nicht erklärt worden. Im Rahmen der im Herbst 2001 stattgefundenen Betriebsprüfung seien auch keine neuen Sachverhalte hervorgekommen, vielmehr habe sich auch kein Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 BAO ergeben. Es sei unerfindlich aus welchem Grund die Abgabenbehörde unter Außerachtlassung der Unterlagen, die die rechtzeitige Gründung dokumentieren, bis zum heutigen Tage die rückwirkende Gründung der Gesellschaft behaupte.

Bezüglich der Bescheidberichtigung werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1998, 93/13/0277, verwiesen, wonach von einer offensichtlichen Unrichtigkeit nur dann gesprochen werden könne, wenn die Unrichtigkeit für die Behörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren erkennbar sei. Vom Zeitpunkt der Betriebseröffnung mit 1. Jänner 2000 bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsprüfung im Herbst 2001 habe sich an der Übereinstimmung des tatsächlichen Sachverhaltes mit den vorgelegten Dokumenten und

Steuererklärungen nichts geändert, vielmehr seien der Behörde vor der erstmaligen Bescheidausfertigung sämtliche Sachverhalte vollinhaltlich bekannt gewesen.

In der am 2. April 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. das Berufungsbegehren zusammengefasst wie folgt vorgetragen:

Die GesBR sei mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Jänner 2000 errichtet worden und gelte zivilrechtlich als mit diesem Datum entstanden. Maßgeblich für den Zeitpunkt des Entstehens im steuerrechtlichen Sinne sei die Frage, ab wann die Gesellschaft nach außen in Erscheinung trete, wobei die Absicht zur Einnahmenerzielung durch objektive Nachweise, wie Art und Umfang der Leistungsbezüge (Investitionen, Vorbereitungshandlungen) belegt werden müsste. Im gegenständlichen Fall könne diese Außenwirkung dadurch belegt werden, dass in der aktenkundigen Honorarnote vom 11. Dezember 2000 der Fa. M. GmbH an die Bw. betreffend den Leistungszeitraum 1. Februar 2000 bis 10. Dezember 2000 Leistungen im Zusammenhang mit Seminarentwicklungen und -konzeptionen erbracht worden seien. Die von der Finanzverwaltung in der Berufungsvorentscheidung unterstellte rückwirkende Gründung werde dadurch widerlegt, dass ein Schreiben des damaligen steuerlichen Vertreters der Bw. vom 19. Jänner 2000 vorliege, mit dem der Gesellschaftsvertrag mit der Bitte um Unterfertigung an die Bw. übermittelt worden sei. Aus dem Postausgangsbuch der Steuerberatungskanzlei sei weiters belegbar, dass das im betreffenden Schreiben angeführte Datum 19. Jänner 2000 auch dem tatsächlichen Übermittlungszeitpunkt entspreche. In der Berufungsvorentscheidung seien die vorhin angeführten Unterlagen von der Finanzverwaltung in keiner Weise gewürdigt worden.

Bezüglich der Berechtigung der Abgabenbehörde zur Bescheidberichtigung nach § 293b BAO sei auszuführen, dass im vorliegenden Fall die eingereichten Abgabenerklärungen exakt mit der Aktenlage übereinstimmen, da anlässlich der Bekanntgabe der Betriebseröffnung durch die seinerzeit bevollmächtigte Steuerberatungskanzlei sämtliche Dokumente, Verträge, UVA usw. vorgelegt worden seien und diese Dokumente auch zum Zeitpunkt der erstmaligen Bescheidausstellung dem Finanzamt schon vorgelegen seien. In der zum Zeitpunkt der Erstausfertigung des Steuerbescheides bereits aktenkundigen Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 22. Februar 2001 werde ausdrücklich festgehalten, dass die Betriebseröffnung am 1. Jänner 2000 stattgefunden habe. Die Abgabenerklärungen 2000 stünden daher in vollem Einklang mit dieser Feststellung, sodass

kein Fall einer Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen vorliegen könne.

Der Vertreter des Finanzamtes bezieht sich auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und bemerkt ergänzend, dass für die steuerrechtliche Anerkennung der GesBR wohl auch die entsprechende Meldung an das Finanzamt wesentlich sei.

Im Schlusswort fügte die bevollmächtigte Vertreterin der Bw. den Ausführungen der Amtspartei noch hinzu, dass es richtig sei, dass der Meldung der Gründung einer GesBR bei der Finanzverwaltung eine Indizwirkung zukomme, jedoch könne dem Erfolgen einer solchen Meldung keine ausschließliche konstitutive Wirkung für die Anerkennung einer GesBR zukommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Steuerrechtlich setzt die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen begründeten Rechtsverhältnisses bzw des ihm zu Grunde liegenden Rechtsgeschäftes nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, weil sonst steuerrechtliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Das demnach ua. zwingende Erfordernis der ausreichenden Publizität, wurde vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 92/14/0041, betreffend die steuerrechtliche Anerkennung der Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen nahen Angehörigen für das Jahr 1985 in Abrede gestellt, da "das behauptete Gesellschaftsverhältnis der Behörde erstmals im September 1986 aus Anlass der eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften bekannt gegeben worden ist".

Zufolge § 293b 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.

Aus Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten liegen vor allem bei der Übernahme offensichtlich unrichtiger rechtlicher Würdigungen vor. Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist, dh. wenn die Abgabenbehörde bei

ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen (vgl. Tz 5 zu § 293b in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Dem Begehrn der Bw., wonach der mit 1. Jänner 2000 datierte Gesellschaftsvertrag bereits für das Kalenderjahr 2000 steuerrechtliche Wirksamkeit entfalten müsse, zumal das Finanzamt keinerlei Beweise ins Treffen führen könne, dass die Gründung tatsächlich rückwirkend per 1. Jänner 2000 erfolgt sei, was insbesondere unter Hinweis auf die Leistungsnachweise der bevollmächtigten Vertreterin - I.) Auszug aus der Buchhaltung (Buchungsdaten: 13. bis 19. Jänner 2000), II.) Schreiben der bevollmächtigten Vertreterin vom 19. Jänner 2000 an die Bw. mit der Bitte um Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages und III.) Honorarnote der bevollmächtigten Vertreterin an die Bw. vom 31. Dezember 2000 betr. Aktanlage [vgl. Punkt c.) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26. November 2001] - entschieden in Abrede zu stellen sei, ist Folgendes zu entgegnen:

Das Finanzamt hat von der Tatsache der Gesellschaftsgründung unbestritten erst durch die Eingabe vom 11. Jänner 2001 (Eingang beim Finanzamt am 16. Jänner 2001) und damit erst nach Ablauf des Streitjahres Kenntnis erlangt. Diese erst nach Ablauf des maßgeblichen Besteuerungszeitraumes erfolgte Information kann aber für das Streitjahr keine abgabenrechtliche Wirkung mehr entfalten. Denn gerade der Zweck des Publizitätserfordernisses von Angehörigenvereinbarungen - Verhinderung der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen - erfordert, dass die betreffende Vereinbarung der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte **pro futuro** bekannt gegeben wird (vgl. auch Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. März 1989, 89/14/0024 und 21. Oktober 1986, 84/14/0046).

Auch der Hinweis der Bw., dass sie im Jahr 2000 von der Fa. M. GmbH eine Leistung bezogen habe, deren Versteuerung beim leistenden Unternehmer im Rahmen einer Betriebsprüfung anerkannt worden sei, vermag ihren Rechtsstandpunkt keinesfalls zu stützen. Die allfällige Verwirklichung eines abgabenrechtlichen Tatbestandes beim leistenden Unternehmer steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der im gegenständlichen Verfahren strittigen Frage, ob der Leistungsempfänger als GesBR mit steuerlicher Wirksamkeit bereits für das Jahr 2000 anzuerkennen ist. Letztendlich ist nämlich die abgabenrechtliche Anerkennung der Gesellschaftsgründung unter nahen Angehörigen ua. davon abhängig, ob die Abgabenbehörde

rechtzeitig davon in Kenntnis gesetzt worden ist (vgl. auch Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. März 1977, 42/75, 151/77; 23. Mai 1978, 1943, 2237/77; 21. Oktober 1980, 2385/79 und 21. Februar 1996, 92/14/0041).

Unter Bezugnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage erübrigt es sich auf den Einwand der Bw., die Außenwirkung der Gründung sei durch die mit der steuerlichen Vertretung abgehaltenen Konferenzen und der dazugehörigen Korrespondenz jedenfalls gegeben, näher einzugehen.

Da demnach die GesBR bereits auf Grund der mangelnden (rechtzeitigen) Publizität der Gesellschaftsgründung für das Streitjahr steuerlich nicht anzuerkennen ist, erübrigt sich die Prüfung der beiden übrigen für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten zwingenden Voraussetzungen.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung nichts zu ändern. Denn diese konzentrieren sich ausschließlich darauf, den Nachweis zu führen, dass keine rückwirkende Gründung der GesBR vorliege und die Gesellschaft zivilrechtlich mit 1. Jänner 2000 entstanden sei und lassen die im vorliegenden Fall zu beachtende besondere Problematik, dass die steuerliche Wirksamkeit einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen - im Konkreten zwischen Ehegatten - unter Bedachtnahme auf die von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien zu würdigen ist, völlig außer Betracht.

Auch bezüglich der Berechtigung zur Erlassung von berichtigenden Bescheiden gemäß § 293b BAO konnte der Berufung aus nachstehenden Gründen kein Erfolg beschieden sein:

Diese Bestimmung ist bezüglich Unrichtigkeiten im Rechtsbereich dann anwendbar, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung (dh. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge) nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung) [vgl. Tz 7 zu § 293b in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999].

Da die rechtliche Problematik des Publizitätserfordernisses von Angehörigenvereinbarungen, wie oben ausgeführt, in der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich gelöst wird und die Bw. unter Missachtung dieser Judikatur in der am 12. Juni 2001 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung und Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2000 die GesBR als Steuersubjekt ausgewiesen hat,

liegt jedenfalls eine **offensichtliche Unrichtigkeit im Rechtsbereich** vor, die vom Finanzamt ohne nähere Untersuchungen bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärungen hätte erkannt werden müssen.

Der in diesem Zusammenhang von der Bw. erhobene Einwand, die berichtigten Bescheide seien, vor allem auch unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der vom Finanzamt durchgeführten Nachschau anlässlich der Neuaufnahme, in Kenntnis sämtlicher steuerrelevanter Sachverhalte erlassen worden, was die Anwendung der Bestimmung des § 293b BAO jedenfalls ausschließe, erweist sich aus nachstehenden Gründen als völlig unberechtigt:

Tatsache ist, dass die den Abgabenerklärungen 2000 zu Grunde liegende unrichtige Rechtsauffassung der Bw. - steuerliche Wirksamkeit der GesBR bereits im Jahr 2000 - vom Finanzamt aus diesen übernommen worden ist, wodurch die berichtigten Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet wurden, die einer Berichtigung nach § 293b BAO jedenfalls zugänglich ist (vgl. Tz 7 zu § 293b in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Die Tatsache, dass das Finanzamt anlässlich der aktenmäßigen Neuaufnahme der Bw. und damit vor Erlassung der Erstbescheide (vgl. Niederschrift vom 22. Februar 2001 über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme) eine Nachschau durchgeführt hat, bei der von der Bw. unter Hinweis auf den Gesellschaftsvertrag vom 1. Jänner 2000 der Betriebsbeginn mit 1. Jänner 2000 bekannt gegeben worden ist (vgl. Ergänzungsblatt zur Niederschrift (Verf 28) vom 22. Februar 2001) vermag an der Berechtigung zur Erlassung der angefochtenen Bescheide nichts zu ändern. Denn im Zuge dieser Nachschau ist die Problematik, ob die GesBR bereits für das Jahr 2000 steuerliche Wirksamkeit entfaltet, überhaupt nicht Gegenstand der Prüfung gewesen und damit hat die Abgabenbehörde keineswegs bewusst die unrichtige Rechtsauffassung der Bw. geteilt.

Der Vorwurf, anlässlich der im Oktober und November 2001 stattgefundenen Betriebsprüfung hätten sich für die Abgabenbehörde keinerlei neue, ihr nicht schon zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigung bekannte Erkenntnisse und Feststellungen ergeben, weshalb die Bescheidberichtigung auf Grundlage der durchgeführten Betriebsprüfung ungerechtfertigt und gesetzwidrig sei, lässt erkennen, dass die Bw. den Regelungsgehalt des § 293b BAO völlig verkennt.

Denn aus den Gesetzesmaterialien (1162 BlgNR 17. GP, 15) lässt sich der Grundsatz ableiten, dass Berichtigungen gemäß § 293b BAO im Allgemeinen nur vorzunehmen sind, wenn keine

andere verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung des richtigen Besteuerungsergebnisses besteht. Dies ergibt sich aus folgenden Sätzen: "Selbst wenn später diese Unrichtigkeiten erkannt werden, besteht nicht immer eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses, zB wenn ein Wiederaufnahmsgrund fehlt oder wenn die Jahresfrist des § 302 BAO für eine auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung durch die Oberbehörde bereits verstrichen ist. Durch den neuzuschaffenden § 293b BAO soll nun die Möglichkeit geschaffen werden, solche offensichtlichen Unrichtigkeiten ... zu beseitigen" (vgl. Ritz, Berichtigungen gemäß § 293b BAO in ÖStZ 1990, 187).

Wenn die bevollmächtigte Vertreterin der Bw. in diesem Zusammenhang in der mündlichen Berufungsverhandlung ausführt, dass in der Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 22. Februar 2001 ausdrücklich festgehalten werde, dass die Betriebseröffnung am 1. Jänner 2000 stattgefunden habe und die Abgabenerklärungen 2000 daher in vollem Einklang mit dieser Feststellung stünden, weshalb kein Fall einer Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen vorliegen könne, ist ihr Folgendes zu entgegnen:

Wie vorhin ausgeführt, ist im Zuge dieser Nachschau die Problematik, ob die GesBR bereits für das Jahr 2000 steuerliche Wirksamkeit entfaltet, überhaupt nicht Gegenstand der Prüfung gewesen und damit hat die Abgabenbehörde keineswegs bewusst die unrichtige Rechtsauffassung der Bw. geteilt. Denn im Zuge dieser Nachschau wurden lediglich die für die Neuaufnahme eines Abgabepflichtigen wesentlichen Umstände (wie Angaben zur Person bzw. Rechtsform und zur Unternehmenstätigkeit, Eintragung im Firmenbuch, nähere Angaben zu den Gesellschaftern usw.) erhoben, ohne aber eine abschließende rechtliche Würdigung darüber zu treffen, ob die GesBR steuerlich bereits für das Streitjahr anzuerkennen ist. Diese Würdigung wird erst im Zuge des Veranlagungs- bzw. des Gewinnfeststellungsverfahrens getroffen. Da aber im Zuge der Erlassung der Erstbescheide trotz Kenntnis der Tatsache, dass die Gesellschaftsgründung dem Finanzamt erstmalig mit Schreiben vom 11. Jänner 2001 (Eingang beim Finanzamt am 16. Jänner 2001) mitgeteilt worden ist, die den Abgabenerklärungen 2000 zu Grunde liegende unrichtige Rechtsauffassung der Bw. - steuerliche Wirksamkeit der GesBR bereits im Jahr 2000 - vom Finanzamt übernommen worden ist, sind die Erstbescheide mit Rechtswidrigkeit belastet worden, die einer Berichtigung nach § 293b BAO jedenfalls zugänglich ist (vgl. Tz 7 zu § 293b in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Hinsichtlich der Übung des Ermessens ist zu bemerken, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt (vgl. Tz 9 zu § 293b in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999). Da die Ermessensübung von der Bw. nicht gerügt wird und auch aus der Aktenlage keine Umstände erkennbar sind, die die Ermessensübung unbillig erscheinen ließen, erweist sich diese als rechtmäßig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 3. April 2003