



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, in Gemeinde, vertreten durch Optima Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 7100 Neusiedl am See, Hauptplatz 47, vom 21. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 23. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr NN (Berufungswerber, Bw.) ist mit seinem Einzelunternehmen Rechtsnachfolger der A GmbH welche mit Stichtag 31. Dezember 2000 auf den Alleingesellschafter umgewandelt wurde.

Im Streitjahr 2002 bestanden bei der umgewandelten A GmbH noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuerbeträge (MiKö) in Höhe von € 7.998,23 (S 110.058,00).

Im Jahr 2002 entstand im Einzelunternehmen ein Verlust von € - 3.092,57. Dieser Verlust wurde in der Steuererklärung ausgewiesen. Ebenso wurde in der Steuererklärung in der KZ 375 – sonstige anzurechnende Steuern – die gesamte bislang nicht verrechnete MiKö angesetzt, wobei die Steuererklärung um den Hinweis „verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer“ ergänzt wurde.

Die Einkommensteuererklärung wurde unverändert dem Einkommensteuerbescheid (ESt-Bescheid) 2002 vom 10. August 2008 zugrunde gelegt. Die MiKö wurde zur Gänze gutgeschrieben und die Gutschrift in der Folge über entsprechenden Parteienantrag rückgezahlt.

Mit dem angefochtene Bescheid vom 23. Oktober 2008 erließ das FA einen gem. § 293b BAO berichtigten ESt-Bescheid und begründete diesen mit dem Vorliegen eines Ausfertigungsfehlers hinsichtlich der verrechbaren MiKö.

In der Berufung wendet der Bw. ein, dass gemäß § 24 Abs 4 KStG für natürliche Personen als Rechtsnachfolger die MiKö **im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden** anzurechnen wären.

Aus den Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung sei ersichtlich, dass derartige Anrechnungsbeträge in der Kennzahl 375 einzutragen wären. Die Eintragung der anrechenbaren MiKö sei daher den Tatsachen entsprechend richtig erfolgt. Eine Übernahme von offensichtlichen Unrichtigkeiten aus der Einkommensteuererklärung, welche das FA zu einer Berichtigung gem. § 293b BAO berechtigen würde, liege daher nicht vor.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) führt das FA aus, dass im Zuge von Umwandlungen nach Art II UmgrStG die einbezahlten MiKö Beträge auf die natürliche Person als Rechtsnachfolger übergingen. Eine Verrechnung könne jedoch nur bis zur Höhe der festgesetzten Einkommensteuer erfolgen. Im strittigen Fall sei aufgrund des entstandenen Jahresverlustes für 2002 keine ESt festzusetzen, weshalb auch keine Anrechnung iSd § 46 Abs 2 EStG zu erfolgen habe.

Die Unrichtigkeit der Abgabenerklärung stelle daher eine Unrichtigkeit im Rechtsbereich dar. Die offensichtliche Unrichtigkeit resultiere daraus, dass in der KZ 375 der ESt-Erklärung lediglich die anrechenbaren Steuerbeträge einzutragen wären. Auch die Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2002 bezögen sich in Rz 40 auf die einzutragende anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer. Da das Wirtschaftsjahr 2002 zu einem Verlust geführt habe, sei die Unrichtigkeit des mit Vermerk – „Mindestkörperschaftsteuer“ – eingetragenen Betrages offensichtlich und erkennbar und erfülle daher die Voraussetzungen des § 293b BAO.

Daher sei bei der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtssicherheit eingeräumt worden zumal die Folgen der Berichtigung nicht bloß geringfügige Auswirkungen entfalten würden.

Der rechtzeitig gestellte Vorlageantrag ergänzte das Berufungsvorbringen inhaltlich nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt betreffend die Umwandlung sowie der Betrag der noch verrechenbaren MiKö sind unstrittig.

Verfahrensrechtlich stellt sich der Sachverhalt aus dem Akteninhalt ebenfalls unstrittig folgendermaßen dar:

Bereits in der am 1. Juli 2003 abgegebenen ESt-Erklärung für 2001 setzte der Bw. einen Verlust aus Gewerbebetrieb an und wies in der KZ 375 des Steuererklärungsformulars einen Betrag von € -7.998,23 mit dem zusätzlichen Hinweis „Mindestkörperschaftsteuer“ als anrechenbare Steuern aus. Der Bescheid für 2001 erging am 8. Juli 2003 erklärungsgemäß und wies aufgrund der angerechneten Steuern einen Betrag von € 7.998,23 als Abgabengutschrift aus.

Mit Bescheid vom 9. Juli 2003 berichtigte das FA den Bescheid vom 8. Juli 2003 und wies als anrechenbare Steuern – entgegen der ursprünglichen Steuererklärung – den Betrag von 0 aus. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Für das Jahr 2002 wurde die ESt-Erklärung am 3. August 2004 eingereicht. Der steuerpflichtige Einkommen 2002 war wie bereits 2001 negativ. Zu diesem Zeitpunkt mußte dem Bw. aus dem oben geschilderten Vorgehen des FA bekannt sein, welche Folge die Eintragung der gesamten anrechenbaren MiKö in der KZ 375 des Erklärungsformulares bei gleichzeitigem Bestehen eines negativen steuerpflichtigen Einkommens nach sich ziehen würde: Nämlich die bescheidmäßige Festsetzung einer Abgabengutschrift in Höhe der grundsätzlich anrechenbaren MiKö.

Tatsächlich erging der ESt- Bescheid aufgrund der erklärungsgemäß durchgeführten Veranlagung am 10. August 2004 und wies eine Abgabengutschrift (resultierend aus der anrechenbaren MiKö) in Höhe von € 7.998,23 aus. Dieser Betrag wurde über Antrag des Bw. am 6. September 2004 rückgezahlt.

Im Zuge der Bearbeitung der Steuererklärung ESt 2006 im Jahr 2008 erkannte das FA die erfolgte Anrechnung der MiKö im ESt – Bescheid 2002, nahm zunächst das Verfahren ESt 2002 gem. § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte die die Einkommensteuer unter Streichung der anzurechnenden MiKö mit 0 fest. Der wieder aufgenommene ESt-Bescheid 2002 wurde am 22. Oktober 2008 gem. § 299 BAO aufgehoben, sodass der ursprüngliche Bescheid vom 10. August 2008 wieder in Geltung trat. Mit dem nunmehr bekämpften Bescheid vom 23. Oktober 2008 berichtigte das FA den Einkommensteuerbescheid 2002 gem. § 293b BAO und setzte die Einkommensteuersteuer für 2002 mangels anrechenbarer MiKö mit 0 fest.

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

§ 293b BAO ist vor allem in jenen Fällen anwendbar, in denen eine Unrichtigkeit deshalb in den Bescheid übernommen wurde, weil er ungeachtet allfälliger Prüfungshinweis vor Durchführung eines nach der Aktenlage gebotenen Ermittlungsverfahrens, somit unter Verletzung von Verfahrensvorschriften „laut Erklärung“ erlassen wurde (VwGH 31.1.2001, 95/13/0065). § 293b BAO soll somit eine Handhabe gegen Abgabepflichtige bieten, die darauf hoffen, dass offensichtliche Unrichtigkeiten in ihren Abgabenerklärungen bei der Veranlagung übersehen werden und später mangels verfahrensrechtlicher Handhaben nicht mehr berichtigt werden können (Ritz, BAO § 293b Rz1).

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO, 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049). **Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen** (VwGH 1.7.2003, 97/13/0230; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049; 22.12.2004, 2004/15/0126; 19.1.2005, 2001/13/0235) .

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gem. § 293b BAO beseitigbar (zB Ritz, ÖStZ 1990, 181; VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; 21.1.2004, 2002/13/0071; 22.12.2004, 2004/15/0126).

Bezogen auf den strittigen Fall ist ersichtlich, dass aufgrund der unrichtig ausgefüllten Steuererklärung das FA ohne weitere Ermittlungsschritte - wenn auch erst nach einigen Jahren - diese Unrichtigkeit erkannt und beseitigt hat.

Eine Unrichtigkeit wäre dann nicht offensichtlich (und würde dementsprechend nicht zu einer Berichtigung gem § 293b BAO berechtigen), wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht (BMF, AÖF 1990/100; Ritz, ÖStZ 1990, 180; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124). Dass der Bw. der Meinung war, dass eine Anrechnung von unwandlungsbedingt übernommener MiKö – entgegen der eindeutigen Bestimmung des § 46 Abs. 2 EStG - in Verlustjahren möglich sei, wird nicht einmal behaupt und ist auch aus dem Akteninhalt nicht ableitbar. Im Gegenteil stützt sich auch der Bw. auf die Anrechenbarkeit iSd § 46 Abs. 2 EStG, vermeint offensichtlich nur, dass es die von der Abgabenbehörde zu vertretende Schuld sei,

wenn die Steuererklärung die von ihm vorgenommene Interpretation zulasse, dass in der vorgesehenen Kennzahl der Steuererklärung der gesamte – wenn auch im Erklärungsjahr nicht gänzliche zu berücksichtigende – Anrechnungsbetrag einzusetzen sei. Da er seiner Meinung nach die Steuererklärung richtig ausgefüllt habe, sei die Abgabenbehörde nicht berechtigt eine Berichtigung gem § 293b BAO vorzunehmen.

Dem ist entgegen zu halten, dass dem Bw. bzw. seinem steuerlichen Vertreter spätestens aufgrund der Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2001 im Jahr 2003 – also vor Abgabe der Steuererklärungen 2002 – bekannt war, dass in der Kennzahl 375 eingetragene Beträge im Bescheid zur Gänze als anrechenbare Steuern des entsprechenden Jahres abgezogen werden. Der zusätzliche Hinweis „Mindestkörperschaftsteuer“ stellt zwar eine Offenlegung einer bedeutsamen Tatsache dar und hindert damit die Wiederaufnahme des Verfahrens, ändert aber nichts an dem Umstand, dass die Eintragung in die Steuererklärung objektiv unrichtig war. Ob dem Bw. oder seinem steuerlichen Vertreter diese objektive Unrichtigkeit auch subjektiv bekannt oder bewußt war, ist dabei bedeutungslos.

Wie bereits oben ausgeführt, wird während des gesamten Verfahrens nie behauptet, dass der Bw. annimmt, dass eine Anrechnung der MiKö auf die ESt auch in Jahren stattzufinden habe, in denen sich aufgrund des steuerpflichtigen Einkommens des Anrechnungsberechtigten gar keine ESt-Schuld ergebe.

Die Formulierung der Steuererklärung und der Beilage zu Steuererklärung betreffend die Kennzahl 375 „sonstige anzurechnende Steuern“ mag zwar undeutlich sein und allenfalls Anlass zu Missverständnis geben, ändert jedoch nichts an der eindeutigen gesetzlichen Formulierung des Umfanges der Anrechnungsmöglichkeiten. Der Umfang der zulässigen Anrechnung war dem Bw. im Wege seines steuerlichen Vertreters, wie schon aus der Steuererklärung und der Berufungsschrift erkennbar, bekannt und ergibt sich außerdem zwingend aus der für 2001 vorgenommenen Bescheidberichtigung, welcher dieselbe Vorgehensweise des Bw. wie 2002 zugrunde lag.

Das bewußt oder unbewußt unrichtige Ausfüllen eines Steuererklärungsformular ist daher im gegenständlichen Fall nicht Ausdruck einer vertretbaren Rechtsansicht über die Höhe der im Jahr 2002 anrechenbaren Steuern, sondern lediglich eine Divergenz in der Auslegung der Beilage der Steuererklärung.

Offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann gem § 293b BAO beseitigbar, wenn sie aus Abgabenerklärungen übernommen wurden. 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. Ist der Sachverhalt durchaus denkbar, führt er aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, so ist § 293b BAO anwendbar, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung (dh die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge) nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung) (Ritz, BAO § 293b, Rz 7), wobei § 293b BAO auch dann anwendbar ist, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen wurde. „*Das weitgehende ungeprüfte Übernehmen des Inhaltes von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide ist nämlich durchaus nichts Unübliches und kann daher auch mehrmals wiederholt erfolgen. Inwieweit die Abgabenbehörde dabei gegen Verfahrensvorschriften verstößt ..., ist für die Berichtigungsmöglichkeit unerheblich*“ (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

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 (VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124; 21.1.2004, 2002/13/0071). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Sind die Folgen (insbesondere die steuerlichen Folgen) der Unrichtigkeit bloß geringfügig, so wird idR keine Berichtigung gem § 293b BAO vorzunehmen sein (Renner, SWK 2002, S 680). Bei einer zu Unrecht festgesetzten Abgabengutschrift von rd. € 8.000,00 kann eine derartige Geringfügigkeit nicht erkannt werden.

Auch ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen spricht nicht gegen eine Berichtigung, da ansonsten § 293b BAO nahezu nie anwendbar wäre (vgl Ritz, ÖStZ 1990, 185; ähnlich Oberleitner, FJ 2001, 108). Auf das Ausmaß der Aufwendung oder Vernachlässigung der gehörigen Aufmerksamkeit und Sorgfalt des Behördenorganes kommt es für die Anwendbarkeit des § 293b BAO nicht an (Stoll, BAO, 2834; VwGH 30.10.2001, 98/14/0085). Lediglich eine Entschuldbarkeit des Erklärungsfehlers der Partei verbunden mit einem hohen Verschuldensgrad der Behörde könnten nach Ansichten in der Literatur (Stoll, BAO, 2835 f) jedoch auf die Ermessensgestaltung von entscheidendem Einfluß sein.

Bezogen auf die letzte Aussage ist auszuführen, dass jedenfalls der hohe Verschuldensgrad der Behörde bei der Nichterkennung der fehlerhaft ausgefüllten Steuererklärung nicht ersichtlich ist. Inwieweit daher im Jahre 2002 eine Entschuldbarkeit des Erklärungsfehlers der Partei gegeben ist, bedarf auch im Lichte der oben zitierten Literaturmeinung daher keiner weiteren Prüfung.

Wien, am 11. Februar 2010