



GZ. RV/0119-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Alexander Kantner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch OR Walter Angerer, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Datum vom 8. Jänner 2003 richtete das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide **A)** für die Jahre 1998 und 1999 an den Berufungswerber. Sie ergingen als Berichtigungen gemäß § 293 b BAO zu den Bescheiden **B)** vom 1. Februar 2000 (für 1998), bzw. vom 20. November

2000 (für 1999) .Im Vorfeld der streitgegenständlichen Bescheiderlassungen **A)** war bereits ein Rechtsmittelverfahren durchgeführt worden:

*Im März 2001 hatte im Betrieb des Berufungswerbers eine Betriebsprüfung stattgefunden, in deren Folge das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 (Bescheide **B)**) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen worden war und die Bescheide vom 8. Mai 2001 **C)** ergangen waren, welche die Anerkennung von Verlustvorträgen als Sonderausgaben versagt hatten. Die dagegen erhobenen Berufungen, die sich auf die Argumentationslinie gestützt hatten, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Hervorkommens neuer Tatsachen nicht gerechtfertigt wäre, waren als unbegründet abgewiesen worden. Hierauf hatte der Berufungswerber die damals als Abgabenbehörde II. Instanz zuständige Finanzlandesdirektion mittels Vorlageantrages zur Entscheidung angerufen. Mit Berufungsentscheidung vom 2. Dezember 2002 hatte die Finanzlandesdirektion den Berufungen in Bestätigung des Berufungsvorbringens stattgegeben und die Bescheide **C)** ersatzlos aufgehoben.*

In seinen Bescheiden **A)** vom 8. Jänner 2003 ging das Finanzamt von der Anerkennung der als Sonderausgaben geltend gemachten Verlustvorträge ab, indem es sich auf § 293 b BAO stützte. Die steuerliche Anerkennung der Verlustvorträge in den Bescheiden **B)** sei auf die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen zurückzuführen gewesen. Die ihnen deshalb anhaftende Rechtswidrigkeit werde nunmehr durch Erlassung der Bescheide **A)** beseitigt. In seinen dagegen eingebrachten Berufungen führte der Berufungswerber aus:

Eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO könne in Bezug auf die genannten Bescheide nicht durchgeführt werden, da diese sowohl durch die Betriebsprüfung als auch durch die Abgabenbehörde II. Instanz bereits überprüft worden seien und somit kein Grund für eine Berichtigung vorliege. Es handle sich überdies nicht um eine Unrichtigkeit, sondern um eine Änderung der Rechtsansicht, die einer Sanierung im Wege des § 293 b BAO nicht zugänglich sei. Das Finanzamt wies die Berufungen als unbegründet ab. Die Finanzlandesdirektion habe in dem im Vorfeld durchgeführten Verfahren lediglich festgestellt, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliege. Dies schließe aber keineswegs eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO aus. In seinem an den unabhängigen Finanzsenat als nunmehr zuständige Abgabenbehörde II. Instanz gerichteten Vorlageantrag merkte der Berufungswerber hierauf an, ungeachtet der Entscheidung der Finanzlandesdirektion vom 2. Dezember 2002 habe man "das Verfahren wiederaufgenommen und eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO" durchgeführt. Außerdem stellten "irrige Rechtsansichten", oder "ein Irrtum über den Sachverhalt" keine Handhabe für eine derartige Berichtigung dar. Die Heranziehung des §

293 b BAO nach Ergehen der stattgebenden Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion werde als "missbräuchlich" empfunden.

In der am 23. Jänner 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt:

Der Vertreter des Berufungswerbers betonte sein Unverständnis, dass in der selben Sache mehrmals entschieden werde. Offenbar sei jedes Mittel recht, um eine behördliche Fehleinschätzung rückgängig zu machen. Überdies beziehe sich die Berichtigungsmöglichkeit auf mechanische Fehler und nicht auf Fragen der Rechtsauslegung. In mindestens drei Bescheiden sei den Abgabenbehörden nichts aufgefallen. Wenn tatsächlich ein Fehler vorliege, warum habe man dann die Berichtigung nicht gleich vorgenommen? Eine Vorgangsweise wie im Streitfall entwerte das Institut der Rechtskraft gänzlich. Er halte das Berufsbegehren vollumfänglich aufrecht.

Der Vertreter des Finanzamtes wies vorerst darauf hin, dass die Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Verluste außer Streit stehe. Prinzipiell sei der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit zu geben, dies auch im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten spreche nicht gegen eine Berichtigung. Im übrigen müsse man klar zwischen § 293 BAO und § 293 b BAO unterscheiden. Der § 293 BAO beziehe sich auf die Berichtigung bloßer Schreib- und Rechenfehler, nicht aber der § 293 b BAO. Durchbrechungen der Rechtskraft gäbe es nicht nur zugunsten des Fiskus, sondern genauso zugunsten des Steuerpflichtigen, dem gemäß § 293 b BAO oder auch bei der Wiederaufnahme ein Antragsrecht zustehe. Die Berücksichtigung der Verlustvorträge im Streitfall stelle keine vertretbare Rechtsmeinung dar. Er beantrage die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 293 b BAO gestattet die Berichtigung von Bescheiden, die qualifiziert rechtswidrig sind. Die Rechtswidrigkeit muss ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung haben, die die Grundlage des Bescheides gebildet hat. Die Berichtigung nach § 293 b BAO kann nicht nur von Amts wegen, sondern auch auf Antrag der Partei erfolgen. Normzweck war es, eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses zu schaffen, die es einerseits der Abgabenbehörde ermöglicht, im Zuge der Dateneingabe unterlaufene Unrichtigkeiten zu beseitigen, andererseits auch die Rechtsschutzmöglichkeiten der Partei erweitert, indem diese selbst nach Eintritt der formellen Rechtskraft ihr zuzurechnende und von der Behörde übernommene Fehler berichtigen lassen kann.

Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gibt dann einen Berichtigungsgrund nach § 293 b BAO ab, wenn sie

- auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruht,
- aus Abgabenerklärungen übernommen wurde,
- die aus Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen.

Die Unrichtigkeit kann im Rechtsbereich oder im Tatsachenbereich liegen, d.h. also grob gesprochen, es kann sich um eine falsche rechtliche Beurteilung oder um den Gegebenheiten der realen Wirklichkeit nicht entsprechende Angaben über Sachverhalte handeln. Der Berichtigungstatbestand verlangt aber auch, dass die Unrichtigkeiten offensichtlich sind. Diesem Erfordernis ist dann entsprochen, wenn die Abweichungen des Erklärten vom Rechtsrichtigen und Sachwirklichen so deutlich sind, dass die Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchung (im Rechtsbereich) und ohne weitere Erhebungen (im Tatsachenbereich) offen zu sehen ist (Stoll, BAO-Kommentar, Bd 3, Orac-Verlag, Wien 1994, zu § 293 b BAO).

§ 302 Abs. 1 BAO ordnet an, dass Maßnahmen gemäß § 293 b BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig sind.

Im Berufungsfall ist das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des § 293 b BAO strittig.

Die Abgabenbehörde 1. Instanz hat die Berücksichtigung der Verlustvorträge in den Bescheiden **B**) als Sonderausgaben als offensichtlich unrichtig gemäß § 293 b BAO eingestuft und in der Folge die nunmehr angefochtenen Bescheide **A**) erlassen. Die in Streit stehenden Verlustvorträge des Berufungswerbers gingen zurück auf dessen Beteiligung an der W OEG, die vormals als W GmbH geführt worden und im Rahmen einer Umwandlung mit 31. Dezember 1996 errichtet worden war. Die im Jahr 2001 erfolgte und die Jahre 1997 bis 1999 betreffende Betriebsprüfung sprach aus, dass Kapitalgesellschaften, die lediglich aufgrund ihrer Rechtsform Gewerbebetriebe seien, aber keine betrieblichen Einkünfte, sondern solche aus Vermietung und Verpachtung erzielten, von der Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz ausgeschlossen seien. Dies bedinge, dass die Umwandlung der W GmbH in die W OEG steuerlich nicht anzuerkennen sei und die aus der Beteiligung an der W GmbH stammenden Verluste keine Berücksichtigung als Verlustvorträge finden könnten. Um eine Unrichtigkeit, die berechtigterweise zu einer Berichtigung nach § 293 b BAO führt, feststellen zu können, muss auf die Aktenlage einschließlich der Erklärungen abgestellt werden. Die Aktenlage vor Ergehen der Bescheide **B**) zeigte auf, dass die in Rede stehenden

Verlustvorträge aus der Beteiligung an der W OEG stammen, weiters, dass diese vormals als W GmbH geführt wurde und im Rahmen einer Umwandlung im Sinne des § 5 UmwG mit 31. Dezember 1996 errichtet wurde. Außerdem kann dem Akt die Tatsache, dass die W GmbH keine betrieblichen Einkünfte, sondern solche aus Vermietung erwirtschaftete, entnommen werden. Die "Mitteilung über die gesonderte Feststellung" vom 19.10.1999 sowie die entsprechenden Angaben des Berufungswerbers in den Einkommensteuererklärungen für 1998 und 1999 dokumentieren, dass die W OEG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Bereits im Oktober 1997 legte die Gebührenabteilung der Abgabenbehörde 1. Instanz in einer Grunderwerbsteuerbescheidsbegründung dar, dass sowohl die W GmbH, als auch die W OEG "lediglich die Vermögensverwaltung als Geschäftsgegenstand hätten" und die Umwandlung daher – mangels Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG - nicht in den Genuss der begünstigenden Bestimmungen des UmGrStG kommen könne. Der dargestellten Sach- und Rechtslage entsprach auch der Kenntnisstand des Finanzamtes B, bei dem die W GmbH und die W OEG steuerlich geführt wurden/werden (diese außer Streit stehenden Rahmenbedingungen wurden bereits der Entscheidung der Finanzlandesdirektion vom 2. Dezember 2002 zugrundegelegt, die die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme prüfte). In der Einkommensteuererklärung für 1998 machte der Berufungswerber insgesamt 834.894 S unter dem Titel des Verlustvortrages als Sonderausgaben geltend, in der Einkommensteuererklärung für 1999 94.891 S (als 1/5 von 474.453 S). Im Zusammenhalt mit oben geschilderter Sach- und Aktenlage kann die daraufhin erfolgte erklärungsgemäße Veranlagung als auf offensichtliche Unrichtigkeiten zurückgehend eingestuft werden.

Wenn der Berufungswerber in seinem Vorlageantrag meint, die Fallgestaltung, die sich als "irrigere Rechtsansicht, Irrtum über den Sachverhalt oder über den Sinn der gesetzlichen Bestimmungen" darstelle, rechtfertige eine Anwendung des § 293 b BAO nicht, so ist ihm entgegenzuhalten, dass die von der BAO gemeinte Unrichtigkeit nicht bloß im Tatsachenbereich, sondern auch im Rechtsbereich liegen kann (siehe hiezu Stoll, BAO-Kommentar wie oben, oder VwGH vom 1.7.2003, 97/13/0230, VwGH vom 25.4.2002, 99/15/0255, VwGH vom 29.1.2002, 98/14/0024). "Unrichtig" ist also auch eine unzutreffende Rechtsauffassung, wobei insofern eine deutliche Abgrenzung vorzunehmen ist, als wohl unrichtige, aber vertretbare Rechts- oder Tatsachenbeurteilungen nicht "offensichtliche Unrichtigkeiten" sind. Die Rechtsauffassung, im streitgegenständlichen Fall sei eine Geltendmachung der Verlustvorträge als Sonderausgaben möglich, ist nicht vertretbar.

Die rechtliche Beurteilung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz bei Erlassung der Bescheide **B)** war, da sie die zur Gänze vorhandenen und aktenkundigen Bausteine des Falles nicht gesetzeskonform zusammensetzte, unrichtig. Bei entsprechender Prüfung der

Abgabenerklärung und des Akteninhaltes, wäre die vom Berufungswerber vertretene Rechtsauffassung ohne weitere Erhebungen klar als unrichtig erkennbar gewesen. Das mehrfach ungeprüfte Übernehmen einer offensichtlichen Unrichtigkeit steht einer Berichtigung nach § 293 b BAO grundsätzlich nicht entgegen.

Der Berufungswerber ist im übrigen darauf hinzuweisen, dass die Berichtigung gemäß § 293 b BAO mit der Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO nichts gemein hat. Es handelt sich um zwei völlig individuelle verfahrensrechtliche Instrumente, die einander weder gegenseitig bedingen, noch ausschließen. Die Formulierung im Vorlageantrag, ".....das Verfahren wurde am 8.1.2003 trotzdem wiederaufgenommen und eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO vorgenommen...." vermischt insofern Tatbestände des Verfahrensrechts in einer Weise, die auf eine Verkennung der Gesetzeslage schließen lässt. Die Anwendbarkeit des § 293 b BAO erfordert keine Wiederaufnahme und keine Wiederaufnahmegründe, sondern einzig dass Vorliegen der in der zitierten Gesetzesstelle umschriebenen qualifizierten Rechtswidrigkeit und die Beachtung der in § 302 BAO festgelegten zeitlichen Grenzen.

Das bereits abgeführte und mit Berufsungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 2.12.2002 beendete Verfahren, mit welchem die Wiederaufnahmebescheide **C)** aufgehoben wurden, berührt den streitgegenständlichen Fall nur am Rande. Interessant und für den Berufungswerber möglicherweise missverständlich mag erscheinen, dass gerade jene Gründe, die für die Unzulässigkeit einer Wiederaufnahme des die Bescheide **B)** betreffenden Verfahrens sprachen, nämlich das Fehlen des Hervorkommens neuer Tatsachen, die Anwendbarkeit des § 293 b BAO nicht behindern bzw. sogar begünstigen, da die bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide **B)** zur Gänze vorhandenen und aktenkundigen Tatbestandselemente bei richtiger rechtlicher Beurteilung ohne weitere Erhebungen erlaubt hätten, einen den streitgegenständlichen Bescheiden **A)** entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Dass die schließlich durch die Finanzlandesdirektion aufgehobenen Wiederaufnahmebescheide ein steuerliches Ergebnis zum Inhalt hatten, welches im Endeffekt in selber Höhe durch die gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheide herbeigeführt wurde, ist nicht als "missbräuchliche" Gesetzesanwendung zu beurteilen. Wie bereits ausgeführt sind bei unterschiedlichen verfahrensrechtlichen Instrumenten, wie es die Wiederaufnahme und die Berichtigung sind, die jeweils anders gelagerten Anwendungsvoraussetzungen individuell zu prüfen.

Wenn der Vertreter des Berufungswerbers wiederholt, so auch in der mündlichen Verhandlung, die ungünstige Optik des Geschehnissablaufes betont, so kann ihm hierin nicht nachdrücklich widersprochen werden. Jedoch führt die kritische Betrachtung des dem Streitfall zugrundeliegenden Procedere nicht so weit, dass sie eine Anwendbarkeit des § 293 b BAO

ausschließen würde. Diese ist, wie bereits ausführlich erläutert, einzig vom Vorliegen der formalrechtlichen Voraussetzungen abhängig. Dem Einwand der "mehrmals entschiedenen Sache" ist entgegenzuhalten, dass die Wiederaufnahmebescheide **C)** durch die Berufungsentscheidung der FLD verfahrensrechtlich aufgehoben wurden, wodurch die Sachbescheide **B)** wiederauflebten. In diese Sachbescheide durfte die Abgabenbehörde 1. Instanz kraft gesetzlicher Ermächtigung, wie sie der § 293 b BAO einräumt, eingreifen und sie im Umfang der Unrichtigkeit gesetzeskonform zu korrigieren. Zum Vorwurf, man hätte doch gleich zu diesem Mittel greifen sollen, ist zu sagen, dass eine zeitliche Schranke der Anwendbarkeit des § 293 b BAO in § 302 Abs. 1 BAO zu erblicken ist. Wenngleich sich die Argumentation des Berufungswerbers und seines Vertreters eher als emotional gefärbt denn sachlich fundiert erweist, wird die Abgabenbehörde 1. Instanz grundsätzlich gut daran tun, den rechtmäßigen Zustand, für dessen Herstellung und Wahrung sie sich zuletzt nachdrücklich einsetzte, auf effizientest mögliche Weise und ohne für den Steuerpflichtigen kaum nachvollziehbare Umwege zu realisieren. Andernfalls wird sie eine breite Akzeptanz ihrer Entscheidungen seitens der Rechtsunterworfenen nicht erreichen können.

Die Berichtigung gemäß § 293 b BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 293 b, RZ 8, 9, 10, Orac Verlag, Wien 1999). Sind die Folgen einer Unrichtigkeit bloß geringfügig, so wird in der Regel eine Berichtigung gemäß § 293 b BAO nicht vorzunehmen sein. Im Streitfall wurde für das Jahr 1998 eine Verlustvortragsberücksichtigung in Höhe von 834.894 S gewünscht, für 1999 eine solche von 94.891 S. Von Geringfügigkeit kann hier wohl nicht gesprochen werden.

Ein Ermessensmissbrauch der Behörde wäre dann gegeben, wenn sie sich bei der Ermessensübung nicht von den Intentionen des Gesetzes leiten ließe und Umstände als wesentlich in Betracht zöge, die nach dem anzuwendenden Gesetz irrelevant sind. Derartiges lässt sich im Streitfall nicht feststellen. Das Behördenhandeln zeigte sich – ungeachtet einer gewissen, berechtigten Kritik - als von dem gesetzesimmanenten Grundgedanken geprägt, einen rechtsrichtigen Zustand herzustellen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.