

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Johannes Böck, den Richter Mag. Dieter Fröhlich sowie die fachkundigen Laienrichter Karl Stubenvoll und Mag. Jörg Kargl in der Beschwerdesache ***Bf1***, als Miteigentümer der Liegenschaft ***PLZ-Ort***, ***Bf1-Adr***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch BONAFIDE Treuhand- und Revisions GmbH, Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 7. Juni 2019 gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für 2015 vom 24. Mai 2019, St.Nr. ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. April 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Katja Kluka, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf. (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) erzielen für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2015 als eine Hausgemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die mittels einer Einnahmen-/Überschussrechnung ermittelt wurden.

In der Einnahmen-/Überschussrechnung aus Vermietung und Verpachtung zum 31.12.2015 erklärten die Bf. einen steuerlichen Gewinn iHv EUR 30.475,83 und machten unter der Kennzahl [9510] Fremdfinanzierungskosten iHv EUR 11.625,03 geltend.

Nach der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2015 stehen die Finanzierungskosten im Gesamtbetrag von EUR 11.625,03 in Zusammenhang mit den nachstehend bezeichneten Kreditverträgen:

Fremdfinanzierungskosten:	Betrag:
Kredit Oberbank ... ***Kredit1***:	8.446,27
Kredit Oberbank ... ***Kredit2***, 40%:	790,48
Kredit Oberbank ... ***Kredit3***, 30%:	943,57
Kredit Erstebank ***Kredit4***; 100%:	559,30
Kredit Erstebank ***Kredit5***; 100%:	885,41
SUMME Kreditzinsen:	11.625,03

1. abweichende Veranlagung – Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO:

Im Zuge der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als Fremdfinanzierungskosten iHv EUR 11.625,03 nicht als Werbungskosten anerkannt wurden. Die Einkünfte der Bf. als Hausgemeinschaft mit Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO mit EUR 42.100,86 festgestellt und jedem Hälfteeigentümer dieser Liegenschaft, ***4*** und ***3***, somit jeweils EUR 21.050,43 als Einkünfteanteil zugewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, Finanzierungskosten iHv EUR 11.625,03 werden im Hinblick auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2010 bis 2014 nicht als Werbungskosten anerkannt. In diesem Zusammenhang werde auf die Feststellungen im BP-Bericht vom 12. Dezember 2017 verwiesen.

2. Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO vom 2. März 2018:

Mit Eingabe vom 2. März 2018 stellte die vormalige steuerliche Vertreterin den Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO auf Basis der beiliegenden korrigierten Überschussrechnung 2015, in der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2015 nunmehr mit EUR 29.415,40 (anstatt: EUR 30.475,83) ermittelt worden seien.

Da im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2010 bis 2014 nicht nur Fremdfinanzierungskosten nicht anerkannt und es Änderungen hinsichtlich der Betriebskosten oder dem Kürzungsbetrag für Hauseigentümer gegeben habe, sei die Überschussrechnung 2015 neu nach dem mit der BP vereinbarten System erstellt worden. Dabei seien auch Fremdfinanzierungskosten außer Acht gelassen worden. Der Einnahmenüberschuss 2015 iHv EUR 29.415,40 sei mit korrigierter Überschussrechnung wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
Mieteinnahmen 10%:	66.053,96	sonst. HE-Ausgaben:	- 17.697,92
abzügl. Tz 1:	- 363,68	darin Honorar Steuer:	350,00
abzügl. Tz 12:	- 3.497,92	Differenz:	- 17.347,92
Mieteinnahmen 20%:	2.174,68	Kürzung 20,77%:	3.603,16
Mietausfälle: 10%:	- 4.207,91	Differenz:	- 13.744,76
Mietausfälle: 20%:	- 3.428,74	Honorar HVW:	- 350,00
		Bankspesen:	- 261,34
		1,5% AfA von fiktiven AK:	- 15.093,90
		Kürzung AfA 20,77%:	3.135,00
		Zehntel 2012:	- 1.000,00
Einnahmen:	56.730,39	Werbungskosten:	- 27.315,00
Einnahmenüberschuss:	29.415,40		

3. Abweisungsbescheid gemäß § 293b BAO vom 24. Mai 2019:

Mit Abweisungsbescheid vom 24. Mai 2019 wurde der Antrag gemäß § 293b BAO auf Berichtigung der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidbegründung wurde auf die Feststellungen in Tz 1 des BP-Berichtes vom 12. Dezember 2017 verwiesen, wonach die Überleitung der von der Hausverwaltung ermittelten Ergebnisse der Überschussrechnung von der steuerlichen Vertretung nicht habe erklärt werden können. Darüber hinaus würden die in E6-Erklärung erklärten Einnahmen im Konsens zu den eingebrachten Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. zur Umsatzsteuererklärung 2015 liegen.

Im Feststellungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vom 21. Februar 2018 seien lediglich die Fremdfinanzierungskosten iHv EUR 11.625,03 analog zur BP für die Jahre 2010 bis 2014 nicht anerkannt worden. Ein nachvollziehbarer Grund für die Berichtigung sei nicht aus dem Antrag erkennbar, weswegen der Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO als unbegründet abgewiesen werde.

4. Beschwerde vom 7. Juni 2019:

Mit Eingabe vom 7. Juni 2019 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Berichtigung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 293b BAO und beantragte eine ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides.

Vorweg werde mitgeteilt, dass das Vollmachtsverhältnis zur Steuerberaterin Mag. Renate Otti aufgelöst und nunmehr die Bonafide GmbH bevollmächtigt sei. Sämtliche Bescheide seien nunmehr an die nunmehrige Vertreterin zuzustellen.

Begründend wurde ausgeführt, der angefochtene Abweisungsbescheid sei deswegen rechtswidrig, da er die Grundsätze des § 115 BAO gröblich verletze, indem die Finanzbehörde vermeine, sie müsste in keiner Weise an der Feststellung der steuerlich relevanten Tatsachen mitwirken, was grob rechtswidrig und unrichtig sei. Die Judikatur des VwGH zu den Bestimmungen des § 115 BAO sage eindeutig, dass die Behörde *„die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln habe, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien.“*

Da es sich im gegenständlichen Fall um eine Hausgemeinschaft handle, welche Einkünfte aus Vermietung erzielt habe, könne wohl nicht ernsthaft behauptet werden, dass das fachspezifische Personal der Finanzbehörde, welches umfänglich ausgebildet wurde, nicht im Stande sei, diese Tatsachen festzustellen. Daher sei es grob rechtswidrig, wenn in der Begründung angeführt werde, es hätten die Tatsachen nicht ermittelt werden können, was vollkommen denk unmöglich erscheine und den Erfahrungen des täglichen Lebens sowie auch den Denkgesetzen widerspreche.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Abweisungsbescheid gemäß § 293 BAO aufzuheben und im Sinne des § 293b BAO stattzugeben.

Für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht werden die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

5. Beschwerde vorentscheidung vom 19. Mai 2022:

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 19. Mai 2022 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid vom 24. Mai 2019 betreffend Abweisung des Antrages auf Berichtigung gemäß § 293b BAO des Bescheides betreffend Feststellung von Einkünften § 188 BAO als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, im Berichtigungsantrag gemäß § 293b BAO vom 24. Mai 2019 sei beantragt worden, die berichtigte Überschussrechnung aufgrund des abgeänderten Überschussrechnungssystems zu berücksichtigen (berichtigte Feststellungserklärung). Diesen Antrag habe das Finanzamt mit Verweis auf Tz. 1 des BP-Berichts vom 12.12.2017 abgewiesen, wonach die Überleitung der von der Hausverwaltung ermittelten Ergebnisse der Überschussrechnung von der steuerlichen Vertretung nicht geklärt habe werden können. Weiters sei im Abweisungsbescheid begründet worden, dass die in der Feststellungserklärung 2015 erklärten Einnahmen im Konsens zu den eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. zur Umsatzsteuererklärung 2015 stehen.

Im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO seien lediglich die Fremdfinanzierungskosten analog zur BP 2010 bis 2014 nicht anerkannt worden. Ein nachvollziehbarer Grund für die Berichtigung sei aus dem Antrag nicht erkennbar.

Im vorliegenden Fall sei dem Beschwerdevorbringen entgegen zu halten, dass laut § 293b BAO die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen könne, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe.

§ 293b BAO setze voraus, dass die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (vgl. VwGH 16.12.2003, Zl. 2003/15/0110). Die Unrichtigkeit könne sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. VwGH 01.07.2003, Zl. 97/13/0230).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit sei jedoch aus der Abgabenerklärung nicht erkennbar, wie schon im Abweisungsbescheid begründet, seien die in der Feststellungserklärung 2015 erklärten Einnahmen im Konsens zu den eingebrachten Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. zur Umsatzsteuererklärung für 2015 gestanden und lediglich die Fremdfinanzierungskosten mit Verweis auf die Betriebsprüfung 2010-2014 nicht anerkannt worden. Die Beschwerde sei somit als unbegründet abzuweisen.

6. Vorlageantrag vom 30. Mai 2022:

Mit Eingabe vom 30. Mai 2022 beantragten die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundefinanzgericht.

Ergänzend wurde ausgeführt, der angefochtene Abweisungsbescheid gemäß § 293b BAO sei allein schon deshalb rechtswidrig, weil er einen Begründungsmangel iSd § 93 BAO aufweise und nicht darlege, warum zB die Fremdkapitalzinsen nicht abzugsfähig sein sollen.

Auch sei kein sachgerechter Grund darin zu erkennen, dass es der Finanzbehörde unter Beachtung der Vorschrift des § 115 BAO nicht möglich wäre, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einer Hausgemeinschaft anhand des Belegwesens nachzuvollziehen, denn es bedürfe hier wohl keiner besonderen investigatorischer Maßnahmen, zumal die Einnahmenseite, nämlich die eingehenden Mietzinsebeträge, wohl deswegen vollkommen klar und nachvollziehbar seien, da diese ausschließlich auf dem Bankkonto eingegangen seien. Dasselbe gelte für sämtliche Zahlungen, die mit der Verwaltung des Hauses in Zusammenhang stehen, da auch dieser Zahlungsverkehr ausschließlich unbar, nämlich über Bankkonten erfolgt sei. Überdies sei für diese Geldgebarung eine befugte Hausverwaltung beschäftigt gewesen.

Somit bestehe auch ein weiterer grober Verstoß gegen die Prinzipien des § 115 BAO, wonach die Finanzbehörde verpflichtet sei, den Sachverhalt eigenständig zu erforschen, denn es könne wohl nicht behauptet werden, dass ihr dies nicht möglich sei.

Es werden daher die Aufhebung des angefochtenen Abweisungsbescheides und die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen anhand der Sachverhaltsfeststellungen beantragt, welche noch durchzuführen seien.

7. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 1. Juli 2022:

Wenn die Bf. dem Finanzamt in der Beschwerde vorwerfen, mit der Abweisung des Antrags gemäß § 293b BAO gröblich den Amtswegigkeitsgrundsatz zu verletzen, dann würden sie verkennen, dass ein solcher Antrag gerade nicht darauf gerichtet sei, dass das Finanzamt ein weiteres Ermittlungsverfahren durchführe.

Durch den Verfahrenstitel des § 293b BAO sollen offensichtliche Unrichtigkeiten berichtigt werden, wobei eine solche offensichtliche Unrichtigkeit nur dann vorliege, wenn die Abgabenbehörde bei (bloßer) ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne dafür ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärungen – mögen sie auch berechtigt sein – würden keine offenkundige Unrichtigkeit darstellen (vgl. Ritz/Koran, BAO, § 293b, Rz. 5 mwN).

Im konkreten Fall sei das Finanzamt von der Unrichtigkeit der Abgabenerklärungen im Punkt Fremdfinanzierungskosten ausgegangen und habe diese nicht anerkannt. In den anderen Punkten der Abgabenerklärung sei – auch unter Berücksichtigung des gesamten Aktes (insbesondere des BP-Berichtes) keine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO vorgelegen. Daher sei der Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO abzuweisen.

8. mündliche Verhandlung vom 17. April 2023:

Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters ergebe sich die im Gesetz geforderte Offensichtlichkeit aus der Tatsache, dass die damals zu Vertretung befugte Steuerberatung eine berichtigte Erklärung samt Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt habe und daher der im vorigen verwendeten Begriff der Offensichtlichkeit gegeben sei. Dies zumal die Berichtigung durch eine befugte Steuerberaterin erfolgt sei und daher a priori nicht unterstellt werden könne, dass unrichtige Daten bzw. nicht auf belegen beruhende Zahlen in das Rechenwerk Eingang gefunden haben.

Über dies hätte die Finanzbehörde durchaus im Falle von Zweifeln unter Beachtung der Bestimmungen nach § 115 BAO den Sachverhalt erforschen können.

Die Vertretung der belangten Behörde hält fest, es gehe nicht um die berichtigte Erklärung, sondern um die ursprünglich eingereichte Erklärung. § 293b BAO erfordere nicht die Ermittlungspflicht der Behörde.

Dem hält der steuerliche Vertreter entgegen, § 115 BAO sehe die vom Vertreter der Amtspartei vorgebrachte Einschränkung der Ermittlungspflicht der Finanzbehörde nicht vor. Gleiches gelte auch für § 293b BAO, denn es müsste explizit in einer der beiden Gesetzesvorschriften ausdrücklich die Ermittlungspflicht ausgeschlossen sein.

Die Grundsätze des § 115 BAO seien in formeller und materieller Hinsicht Grundlage des Feststellungsverfahrens und auch des Abgabefestsetzungsverfahrens. Zusammengefasst sei daher die Ermittlungspflicht eine tragende Bestimmung.

Nach den weiteren Ausführungen des Vertreters der Amtspartei habe die Abgabenbehörde die Angaben auch überprüft und die Fremdfinanzierungszinsen aufgrund der Vor-BP 2010 bis 2014 nicht anerkannt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Die Bf. bilden als Hausgemeinschaft eine Vermietungsgemeinschaft hinsichtlich der Liegenschaft in ***PLZ-Ort***, ***Bf1-Adr***, hinsichtlich derer die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, die für das Jahr 2015 im Wege einer Einnahmen-/Überschussrechnung ermittelt werden.

Mit Schenkungsvertrag vom November 1994 übertrug ***1*** die Immobilie in ***PLZ-Ort***, ***Bf1-Adr***, an ihre beiden Söhne ***3*** und ***4*** unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts, des lebenslangen kostenlosen Wohnrechts unter Übernahme von 5 Pfandrechten. In weiterer Folge bildeten die Söhne ***3*** und ***4*** die Bf. als ***Bf1***.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Vor-BP für die Jahre 2010 bis 2014 wurden Fremdkapitalzinsen iZm den Generalsanierungen der Wohnungen in ***PLZ-Ort***, ***Bf1-Adr***, mit der Begründung nicht zum Abzug zugelassen, dass weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen habe werden können, dass die in Rede stehenden Kredite für *Sanierungsmaßnahmen* zum Zwecke der Generalsanierung dieser Wohnungen verwendet worden seien.

Mit 31. Juli 2017 reichten die Bf. im Wege von FinanzOnline die Feststellungserklärung 2015 elektronisch ein, auf postalischem Weg wurde eine Überschussrechnung als Beilage übermittelt, in der ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv EUR 30.475,83

erklärt und dabei Fremdkapitalzinsen iHv EUR 11.625,03 in Abzug gebracht wurden. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 2015 wurde daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
Mieteinnahmen 10% USt:	66.053,96	Instandhaltung lt. HVW:	- 17.697,92
Mieteinnahmen 20% USt:	2.174,68	BK-laufendes Jahr:	- 26.759,58
Miete 0% USt:	1.385,28	Reparaturen Versicherungsfall:	- 1.793,37
BK-Nachverrechnung Vorjahre:	8.285,58	Bankspesen:	- 261,34
BK-leerstehende Wohnungen:	- 7.636,65	Fremdfinanzierungskosten:	- 11.625,03
BK-Verrechnung laufendes Jahr:	23.822,34	AfA 1,5% von fiktiven AK:	- 15.093,90
Versicherungsvergütung:	1.793,37	10.69% Wohnung Eigentümer:	7.828,41
Einnahmen:	95.878,56	Werbungskosten:	- 65.402,73
Einnahmenüberschuss:	30.475,83		

Im Zuge der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als Fremdkapitalzinsen iHv EUR 11.625,03 mit Verweis auf die Ergebnisse der Vor-BP 2010 bis 2014 nicht zum Abzug zugelassen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit EUR 42.100,86 ermittelt wurden.

Mit Eingabe vom 5. März 2018 stellten die Bf. als Hausgemeinschaft einen Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO mit der Begründung, aufgrund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung sei eine *neue Überschussrechnung* erstellt worden, auf deren Basis der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erlassen werden sollte. Dies insbesondere, da es im Zuge der Vor-BP 2010 bis 2014 Änderungen hinsichtlich der *Betriebskosten* sowie des *Kürzungsbetrages* für Hauseigentümer gegeben und nunmehr u.a. auch *Mietausfälle* im Gesamtbetrag von EUR 7.636,65 zu berücksichtigen seien.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob in Bezug auf den gemäß § 293b BAO zu berichtenden Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 vom 21. Februar 2018 hinsichtlich *geänderter Betriebskosten*, des *Kürzungsbetrages* für Hauseigentümer sowie der *erklärten Mietausfälle* im Gesamtbetrag von EUR 7.636,65, welche mit korrigierter Einnahmen-/Überschussrechnung vom 2. März 2018 eingereicht wurden, erkennbare **offensichtliche Unrichtigkeiten iSd § 293b BAO** vorlagen, dass es keines weiteren Ermittlungs- bzw. Vorhalteverfahrens bedurfte, um deren Unrichtigkeit zu erkennen.

2. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die Bestimmung des §293b BAO wurde mit BGBl 1989/660 in die BAO eingefügt. Hierdurch sollten die verfahrensrechtlichen Handhaben zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der

Besteuerung entsprechenden Ergebnisses erweitert werden (vgl. VwGH 7.8.1992, Zl. 91/14/0150; 29.1.2002, Zl. 98/14/0024).

§ 293b BAO sollte einerseits der Beseitigung typischerweise bei Soforteingabefällen unterlaufener Unrichtigkeiten ermöglichen, ist aber auch dann anwendbar, wenn eine Unrichtigkeit deshalb in den Bescheid übernommen wurde, weil der Bescheid (ungeachtet von Prüfungshinweisen der Risikoanalyse) „laut Erklärung“ bzw. vor eines nach der Aktenlage gebotenen Ermittlungsverfahrens somit unter Verletzung von Verfahrensvorschriften erlassen wurde (vgl. Ritz/Koran, BAO, § 293b, I. Normzweck).

Qualifiziert rechtswidrig im Sinne des § 293b BAO ist ein Bescheid, wenn er auf einer *unvertretbaren Rechtsansicht* beruht (vgl. VwGH 18.12.1996, Zl. 94/15/0157; 28.1.1997, Zl. 93/14/0113; BFG 28.6.2021, GZ. RV/7103840/2015).

Offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie **ohne nähere Untersuchungen** im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich **erkennbar** ist (vgl. VwGH 25.10.1995, Zl. 95/15/0008 mwN). Eine derartige offensichtliche und ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich erkennbare offensichtliche Unrichtigkeit liegen zB bei einer Teilwertabschreibung bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner, bei einer Absetzung einer Einmalzahlung als Rente etc., Abzug von Unterhaltszahlungen als Betriebsausgabe, Vorsteuerabzug für Opel Zafira, etc., vor (vgl. Ritz/Koran, BAO, § 293b, Rz. 3).

Unrichtigkeiten hingegen, die **erst im Wege** eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden **Ermittlungsverfahrens erkennbar** sind, sind einer **Berichtigung** gemäß § 293b BAO **nicht zugänglich** (vgl. VwGH 25.10.1995, Zl. 95/15/0008 mwN).

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde an. Wesentlich sei, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für die Behörde klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte (vgl. VwGH 26.2.2013, Zl. 2010/15/0202; Ritz/Koran, § 293b, Rz. 2).

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (vgl. VwGH 22.4.2004, Zl. 2004/15/0043; 22.12.2004, Zl. 2004/15/0126; 23.5.2007, Zl. 2004/13/0052; 28.5.2009, Zl. 2007/15/0285; 26.2.2013, Zl. 2010/15/0202; 19.9.2013, Zl. 2011/15/0107).

Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, die einer Bescheidänderung gemäß

§ 293b BAO zugänglich ist (vgl. VwGH 28.5.2009, Zl. 2007/15/0285; 26.2.2013, Zl. 2010/15/0202).

Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (vgl. VwGH 16.12.2003, Zl. 2003/15/0110; 23.5.2007, Zl. 2004/13/0052; UFS 3.5.2007, GZ. RV/1459-W/02; 30.3.2011, GZ. RV/0616-I/09).

Im vorliegenden Fall wurde seitens der Bf. mit Eingabe vom 2. März 2018 durch eine berufsmäßige Parteienvertreterin – zwar innerhalb der Beschwerdefrist – lediglich eine Berichtigung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 beantragt. Dies mit der Begründung, dass im Zuge der Vor-BP 2010 bis 2014 nicht nur *Fremdfinanzierungskosten* nicht anerkannt, sondern das gesamte Überschussrechnungssystem in der Weise abgeändert worden sei, dass *Betriebskosten* und der *Kürzungsbeitrag für Hauseigentümer* mit geänderten Beträgen berücksichtigt wurden. Darüber hinaus werden mit der nunmehr vorgelegten korrigierten Überschussrechnung auch **Mietausfälle** aus **zweifelhaften/uneinbringlichen Entgelten** im Gesamtbetrag von EUR 7.636,65 geltend gemacht.

Das Vorliegen offensichtlicher Unrichtigkeiten im Sinne des § 293b BAO ist lediglich anhand der ursprünglich mit Eingabe vom 31. Juli 2017 eingereichten Einnahmen-/Überschussrechnung, mit der für 2015 ein Einnahmenüberschuss iHv EUR 30.475,83 erklärt wurde, zu beurteilen.

Nur soweit sich aus der mit Eingabe vom 31. Juli 2017 eingereichten Einnahmen-/Überschussrechnung 2015 eine offensichtliche und ohne Durchführung eines weiteren Ermittlungsverfahrens erkennbare Unrichtigkeit ergibt, war die Abgabenbehörde dazu angehalten, eine Berichtigung gemäß § 293b BAO des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO vom 21. Februar 2018 durchzuführen.

Wird demnach ein Antrag gemäß § 293b BAO zur Berichtigung eines Bescheides gestellt, hat eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO zur Voraussetzung, dass der Sachverhalt soweit offengelegt ist, dass kein weiteres Ermittlungs- bzw. Vorhalteverfahren erforderlich ist, da die offenkundige Unrichtigkeit des Bescheides bereits aus der eingereichten Abgabenerklärung erkennbar sein muss.

Ergibt die Prüfung des Berichtigungsantrages gemäß § 293b BAO, dass eine „offensichtliche Unrichtigkeit“ iSd § 293b BAO nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde lediglich diesen Antrag mangels Vorliegen einer solchen als unbegründet abzuweisen und ist auch nicht dazu verhalten, ein weiteres Ermittlungsverfahren iSd § 115 BAO durchzuführen, selbst wenn bzw. da gerade der Sachverhalt in wesentlichen Punkten noch ergänzungsbedürftig war.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärungen – mögen sie auch berechtigt sein – keine offenkundige Unrichtigkeit

darstellen (vgl. 22.4.1998, Zl. 93/13/0277; 20.5.2010, Zl. 2007/15/0098; Ritz/Koran, BAO, § 293b, Rz. 5 mwN).

Ob eine Berichtigung nach § 293b BAO erfolgt, ist eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde (vgl. Althuber/Tanzer/Unger, BAO, § 293b, S. 804).

Demnach wäre die Abgabenbehörde aufgrund des Antrages gemäß § 293b BAO vom 2. März 2018 **nur dann** zur Erlassung eines gemäß § 293b BAO **geänderten Bescheides** betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO verpflichtet gewesen, wenn eine bloße **offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO** vorlag, sodass die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO **ohne ein weiteres Ermittlungs- bzw. Vorhalteverfahren** hätte erkennen können.

Ist die Unrichtigkeit jedoch erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahren erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar (vgl. VwGH 25.10.1995, Zl. 95/15/0008; 21.1.2004, Zl. 2002/13/0071; 22.12.2004, Zl. 2004/15/0126; 20.5.2010, Zl. 2007/15/0098; Ritz, BAO, § 293b, Rz. 6).

So im vorliegenden Fall der Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO vom 2. März 2018 damit begründet wird, dass im Zuge einer Vor-BP 2010 bis 2014 nicht nur *Fremdfinanzierungskosten*, sondern auch *Betriebskosten* und der *Kürzungsbeitrag für die Hauseigentümer* abgeändert worden seien, wird mit diesem Vorbringen keine offensichtliche Unrichtigkeit des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 vom 21. Februar 2018 aufgezeigt, aufgrund derer die Abgabenbehörde – ohne Durchführung eines weiteren Ermittlungsverfahrens – dessen Unrichtigkeit hätte erkennen müssen.

Die Abgabenbehörde war daher nicht dazu verhalten, den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2018 vom 21. Februar 2018 gemäß § 293b BAO zu berichtigen – vielmehr hätte es eines weiteren Vorhalteverfahrens bedurft, um die Unrichtigkeit des in Rede stehenden Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 zu erkennen.

Eine andere Betrachtung wäre nur dann geboten gewesen, hätte die seinerzeitige steuerliche Vertreterin eine Bescheidbeschwerde anstatt des – eng auszulegenden – Berichtigungsantrages gemäß § 293b BAO eingebracht, als in diesem Fall die Abgabenbehörde zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes gemäß § 115 BAO angehalten gewesen wäre. Nur für den Fall, dass die Bf. innerhalb der Beschwerdefrist eine Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO eingebracht hätten, wäre die Abgabenbehörde aufgrund der Bestimmung des § 115 BAO jedenfalls dazu verhalten gewesen, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu erforschen und ein allenfalls erforderliches Vorhalteverfahren vor Erlassung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 durchzuführen.

Soweit dem Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO eine nunmehr korrigierte Einnahmen-/Überschussrechnung für 2015 beigelegt wurde, in der – nebst den geänderten Betriebskosten und den geänderten Kürzungsbeträgen für die Hauseigentümer – auch Mietausfälle à 10% USt und à 20% USt im Gesamtbetrag von EUR 7.636,65 berücksichtigt wurden, ist dem zu entgegenen:

Mit der nunmehr korrigierten Einnahmen-/Überschussrechnung für 2015 wird nach Auffassung des erkennenden Senates keine „offensichtliche Unrichtigkeit“ der mit Eingabe vom 31. Juli 2017 eingereichten ursprünglichen Überschussrechnung dokumentiert, als es eines weiteren Vorhalte- bzw. Ermittlungsverfahrens bedurfte, um deren Richtigkeit/Unrichtigkeit zu erkennen.

Darüber hinaus bedurfte es nach Auffassung des erkennenden Senates hinsichtlich der nunmehr erklärten Mietausfälle im Gesamtbetrag von EUR 7.636,65 weitergehender Ermittlungen darüber, in welcher Weise und in welchem Ausmaß im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Mietentgelte tatsächlich zweifelhaft bzw. uneinbringlich waren.

Damit ist hinsichtlich der ursprünglich mit Eingabe vom 31. Juli 2017 eingereichten Überschussrechnung keine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO in der Weise gegeben, dass die Abgabenbehörde ohne Durchführung eines weiteren Ermittlungsverfahrens diese Unrichtigkeit hätte erkennen können.

Soweit in der Beschwerde vom 7. Juni 2019 geltend gemacht wird, dass die Abgabenbehörde nach § 115 Abs. 1 BAO von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln habe, ist darauf zu verweisen, dass im vorliegenden Fall mit Eingabe vom 2. März 2018 durch die steuerliche Vertreterin **keine Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO**, sondern lediglich ein Antrag auf **Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO** eingebracht wurde, der von der Behörde lediglich hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des Berichtigungsantrages gemäß § 293b BAO zu prüfen war.

Da jedoch durch die steuerliche Vertreterin – zwar innerhalb der Beschwerdefrist – aber „**nur**“ bzw. ein im Sinne des Antrages eng auszulegender **Berichtigungsantrag gemäß § 293b BAO** eingebracht wurde, war die Abgabenbehörde vorerst nur dazu verhalten, zu prüfen, **ob** eine „**offensichtliche Unrichtigkeit**“ des in Rede stehenden Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 in der Weise vorlag, dass – ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren (!) – die Unrichtigkeit des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO erkennbar war.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

Soweit mit Eingabe vom 2. März 2018 auch eine Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2015 der an der Hausgemeinschaft beteiligten Gesellschafter ***3*** und ***4*** gemäß § 295 BAO beantragt wurde, ist ebenso darauf zu verweisen, dass der Antrag auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist.

4. Zu Spruchpunkt II. (Revision):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als es sich nach der Rechtsprechung des VwGH bei einer „offensichtlichen Unrichtigkeit“ des Bescheides iSd § 293b BAO um eine Unrichtigkeit handeln muss, die ohne Durchführung eines weiteren Ermittlungs- und Vorhalteverfahrens erkennbar sein muss (vgl. VwGH 26.2.2013, Zl. 2010/15/0202).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. April 2023