

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Wilfried Josef Orth, Untere Viaduktgasse 10 Tür 4, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 9. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. August 2021 betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO des Bescheides vom 10. Juni 2021 (betreffend Einkommensteuer 2019), Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Der Spruch des angefochtene Bescheides wird gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass der Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO vom 14. Juni 2021 abzuweisen ist.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich der Veräußerung seiner Eigentumswohnung mit Kaufvertrag vom 23. September 2019 berechnete der Beschwerdeführer die darauf entfallende Immobilienwertsteuer mit einem Betrag in Höhe von € 5.807,07 selbst und führte diesen ab.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 beantragte der Beschwerdeführer, seine Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nach dem allgemeinen Steuertarif zu versteuern (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988).

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2021 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung detailliert darzustellen und Unterlagen dazu vorzulegen.

Der Beschwerdeführer legte den Kaufvertrag sowie Aufstellungen der geltend gemachten Anschaffungs- bzw. Herstellungs- und Instandsetzungskosten sowie der Werbungskosten vor. Diesen geltend gemachten Aufwendungen stehe ein Verkaufserlös in Höhe von € 285.000, -- gegenüber.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 10. Juni 2021 wurden die geltend gemachten Aufwendungen für die Ausstattung des Badezimmers und die Einbauküche nicht als im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigende Anschaffungskosten beurteilt. Zudem wurden geltend gemachte Werbungskosten nicht berücksichtigt, „da keine Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG ausgeübt [worden sei]“. Der so ermittelte Veräußerungsgewinn wurde dem besonderen Steuersatz von 30% unterworfen.

Mit Schriftsatz vom 14. Juni 2021 beantragte der Beschwerdeführer „diese offensichtliche Unrichtigkeit aus der Übernahme aus der Abgabenerklärung zu beheben“ und den Bescheid gemäß § 293b BAO zu berichtigen. Im Rahmen dieser Bescheidänderung seien auch die im Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden, geltend gemachten Werbungskosten zu berücksichtigen. Dabei handle es sich einerseits um Finanzierungs- und Betriebskosten und andererseits um Kosten für die Grundausstattung der Wohnung in Form von Küche und Bad, welche – auch wenn es sich dabei um Einrichtungsgegenstände und nicht um Anschaffungskosten des Gebäudes handle – Aufwendungen für die Erzielung des erlangten Verkaufspreises darstellen würden.

Mit Bescheid vom 25. August 2021 änderte die belangte Behörde – unter Heranziehung des Verfahrenstitels der Berichtigung gemäß § 293b BAO – den Einkommensteuerbescheid dahingehend ab, dass die Einkünfte aus der Veräußerung der Eigentumswohnung mit dem allgemeinen Steuertarif versteuert wurden. Die geltend gemachten Fremdkapitalzinsen wurden als Werbungskosten berücksichtigt, nicht jedoch die sonstigen Finanzierungskosten der veräußerten Wohnung und die laufenden Betriebskosten. Weiters wurden die Kosten für die Einbauküche nicht als Anschaffungskosten berücksichtigt. Hierzu führte die belangte Behörde begründend aus, dass die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen zu adaptieren seien. Während das Badezimmer als fester Bestandteil zu der Wohnung dazugehöre, stelle die Küche als Mobiliar ein eigenes Wirtschaftsgut dar und sei bei der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung nicht zu berücksichtigen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 9. September 2021, in der die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Einbauküche, der gesamten Finanzierungskosten sowie der laufenden Betriebskosten begehrt wird. In eventu würde der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Ausübung der Regelbesteuerung zurückziehen, falls sich bei der Veranlagung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung eine höhere Steuerbelastung als die bezahlte Immobilienertragsteuer ergeben sollte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5. Juli 2022 wurde der angefochtene Bescheid ausschließlich dahingehend abgeändert, dass die Besteuerung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung im Rahmen der Veranlagung mit dem besonderen Steuersatz erfolgte, „da der Antrag auf Regelbesteuerung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zurückgezogen [worden sei]“.

Mit Schriftsatz vom 21. Juli 2022 beantragte der Beschwerdeführer die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend führte der Beschwerdeführer aus, die belangte Behörde habe in der Beschwerdeverentscheidung nicht begründet, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen seien. Nur für den Fall, dass er die diesbezügliche Rechtslage verkenne und die Regelbesteuerung zu einer höheren Steuerbelastung führen würde, würde er den Antrag auf Regelbesteuerung – in diesem Fall mit dem Antrag auf Ausübung der Veranlagungsoption gemäß § 30b Abs 3 EStG 1988 – zurückziehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im streitgegenständlichen Jahr 2019 veräußerte der Beschwerdeführer seine (mit Kaufvertrag vom 3. Mai 2018 um € 195.000, -- erworbene) Eigentumswohnung (Anteil von ***xx/yy*** an der Liegenschaft ***Adr***, verbunden mit dem Wohnungseigentum an „Top ***X***“) mit Kaufvertrag vom 23. September 2019 um € 285.000, --.

Er berechnete die darauf entfallende Immobilienwertsteuer mit einem Betrag in Höhe von € 5.807,07 selbst und führte diesen ab.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 erklärte der Beschwerdeführer diesbezüglich Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 7.814,87 und beantragte diese (durch Ankreuzen des Punktes 8.1. „Ich beantrage die Besteuerung der betrieblichen und/oder privaten Substanzgewinne betreffend Grundstücke (Grundstücksveräußerungen und Entnahmen von Betriebsgrundstücken), auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, nach dem allgemeinen Steuertarif (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2)“) mit dem allgemeinen Steuertarif zu besteuern.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 10. Juni 2021 wandte die belangte Behörde hinsichtlich der Einkünfte aus der Veräußerung der Eigentumswohnung den besonderen Steuersatz von 30% an und führte in der Begründung hinsichtlich der Nichtberücksichtigung bestimmter geltendgemachter Werbungskosten aus, dass deren Abzug nicht möglich sei, „da keine Regelbesteuerungsoption ausgeübt [worden sei]“.

Mit Schriftsatz vom 14. Juni 2021 beantragte der Beschwerdeführer die Berichtigung des Einkommensteuerbescheids gemäß § 293b BAO. Hierzu führte er aus, dass die belangte Behörde offenbar übersehen habe, dass ein Antrag gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 gestellt worden sei. Die in Papierform eingereichten Steuererklärungen würden das dazu erforderliche Kontrollkästchen gemäß Punkt 8.2 des Formulars E1 mit dem deutlich erkennbaren Kreuz ausweisen. Er beantrage daher, „diese offensichtliche Unrichtigkeit aus der Übernahme aus der Abgabenerklärung zu beheben“, sowie die erklärungsgemäße Veranlagung unter Berücksichtigung des Abzugs von beantragten Werbungskosten durch Bescheidänderung zu veranlassen.

In Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO wird im angefochtenen Bescheid lediglich angeführt, dass dieser Bescheid nicht an die Stelle des Einkommensteuerbescheides vom 10. Juni 2021 trete, sondern diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend „Sonstige Einkünfte“ berichtige.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte, im Beschwerdeverfahren unbestrittene Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und dem Parteienvorbringen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 30 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Die Veräußerung einer Wohnung, an der Wohnungseigentum begründet wurde, („Eigentumswohnung“) ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Veräußerung eines bebauten Grundstücks zu werten (vgl. VwGH vom 10. September 2020, Ra 2019/15/0066) und stellt daher eine private Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG 1988 dar.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 schließt den Abzug von Werbungskosten (ausgenommen der in § 30 Abs. 3 EStG 1988 genannten Aufwendungen) aus, soweit sie in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der (grundsätzlich für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen vorgesehene) besondere Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 angewendet wird. Gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 kann auf Antrag anstelle des besonderen Steuersatzes der allgemeine Steuersatz angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption kommt das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 (seit der diesbezüglichen Änderung durch das StRefG 2015/16, BGBl I 118/2015) nicht zur Anwendung und steht daher dem Abzug von Werbungskosten nicht entgegen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Veräußerung der Eigentumswohnung eine private Grundstücksbesteuerung gemäß § 30 EStG 1988 darstellt und der Beschwerdeführer in seiner Abgabenerklärung hinsichtlich der diesbezüglichen Einkünfte in die Regelbesteuerung optiert hat. Von der belangten Behörde wurden diese Einkünfte jedoch im Einkommensteuerbescheid vom 10. Juni 2021 mit dem Sondersteuersatz des § 30a EStG 1988 der Besteuerung unterworfen.

Aufgrund dieser „Unrichtigkeit“ beantragte der Beschwerdeführer den Bescheid gemäß § 293b BAO dahingehend zu berichtigen, dass die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (entsprechend der beantragten Regelbesteuerung) mit dem normalen Tarif zu besteuern und die geltend gemachten Aufwendungen zu berücksichtigen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 25. August 2021 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 10. Juni 2021 aufgrund dieses Antrages gemäß § 293b BAO berichtigt.

Gemäß § 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.

Berichtigende Bescheide treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides; sie treten zu diesem hinzu und ergänzen ihn. Auf § 293b BAO gestützte Bescheide dürfen nur die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigen. Solche Berichtigungsbescheide können nur hinsichtlich der vorgenommenen Berichtigung (dem Grunde und der Höhe nach) und damit im Zusammenhang stehender steuerlicher Folgen angefochten werden (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Tz 16).

Offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann gemäß § 293b BAO beseitigbar, wenn sie aus Abgabenerklärungen übernommen sind. 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 (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 293b Rz 7).

Entscheidend ist, dass dem Inhalt der Abgabenerklärung, den die Abgabenbehörde übernimmt, eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt (vgl. VwGH vom 15. September 2016, Ro 2014/15/0015).

Im gegenständlichen Fall ist die „offensichtliche Unrichtigkeit“, auf die der Beschwerdeführer seinen Antrag gemäß § 293b BAO stützt und hinsichtlich derer der angefochtene Berichtigungsbescheid erlassen wurde, der Umstand, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Abgabenerklärung für das Jahr 2019 betreffend seine Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 in die Regelbesteuerung optierte, die belangte Behörde auf diese Einkünfte jedoch den Sondersteuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendete. Er bezieht sich somit auf ein Abweichen des erlassenen Einkommensteuerbescheides vom Inhalt der Abgabenerklärung.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer jedoch keine der Abgabenerklärung innewohnende Unrichtigkeit iSd § 293b BAO auf. Das Optieren in die Regelbesteuerung stellt die Ausübung eines dem Beschwerdeführer gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 zukommenden Wahlrechtes dar. Die Übernahme der diesbezüglichen Angabe in der Erklärung hätte zur Erlassung eines – in Hinblick auf die vom Beschwerdeführer getroffene Wahl (die Ausübung der Regelbesteuerungsoption) – richtigen Einkommensteuerbescheides geführt. Nur der Umstand, dass die – in der Einkommensteuererklärung eindeutig durch Ankreuzen des diesbezüglichen Eintrags ausgewählte – Optierung offensichtlich aufgrund eines Versehens oder eines Übertragungsfehlers durch die belangte Behörde nicht berücksichtigt wurde, führte zu einem diesbezüglich rechtswidrigen Bescheid.

Ist die diesbezügliche Rechtswidrigkeit jedoch nicht auf eine offensichtliche Unrichtigkeit in der Abgabenerklärung selbst zurückzuführen, sondern auf die unrichtige Übernahme deren Inhalts, liegt keine „aus einer Abgabenerklärung übernommene Unrichtigkeit“ vor und es sind somit die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht gegeben (vgl. BFG vom 25. Mai 2018, RV/3100353/2018, sowie *Schuster* in SWK 2018, 1001).

Mangels Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen wäre dem Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO daher nicht zu entsprechen, sondern er wäre abzuweisen gewesen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht – außer in den Fällen des § 278 BAO – immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Die Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist dabei durch die Sache des Verfahrens begrenzt (vgl. VwGH vom 29. September 2022, Ra 2021/15/0052).

Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist der Berichtigungsbescheid, mit dem der Einkommensteuerbescheid auf Antrag des Beschwerdeführers berichtigt wurde.

Wenn auch nach § 293b BAO die Entscheidung über die Berichtigung von Bescheiden der Abgabenbehörde zusteht, ist es im Zuge des Beschwerdeverfahrens über eine meritorische Erledigung Aufgabe des Verwaltungsgerichts, in der Sache selbst zu entscheiden. Da die gegenständliche Berichtigung gemäß § 293b BAO auf Antrag des Beschwerdeführers erfolgte und deren Voraussetzungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht vorliegen, ist der angefochtene Bescheid dahingehend abzuändern, dass anstelle der Vornahme der Berichtigung der diesbezügliche Antrag des Beschwerdeführers vom 14. Juni 2019 abzuweisen ist (vgl. zur meritorischen Entscheidung betreffend eine Aufhebung gemäß § 299 BAO VwGH vom 24. Mai 2023, Ra 2023/15/0021, sowie vom 29. September 2022, Ra 2021/15/0052).

Eine (bloße) Aufhebung des angefochtenen Bescheids würde hingegen dazu führen, dass der Antrag auf Berichtigung wiederum unerledigt wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Durch die – durch die gegenständliche Abänderung des angefochtenen Bescheides bewirkte – „faktische Aufhebung“ der Berichtigung lebt der Einkommensteuerbescheid vom 10. Juni 2021 in der Fassung vor dem Berichtigungsbescheid vom 25. August 2021 wieder auf.

3.2. 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.

Die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO sind durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Es liegt daher im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung iSd Art 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 5. Dezember 2024