



GZ. RV/0683-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2001 vom 12. Mai 2003 gem. § 299 Abs. 1 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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

Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien erließ für KG am 12. Mai 2003 gem. § 200 Abs. 1 BAO den Einkommensteuerbescheid für 2001 vorläufig, wobei u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5.961 S Berücksichtigung gefunden hatten, denen ein Veranlagungsfreibetrag gem. § 41 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in Höhe von 5.961 S gegenüberstand, sodass die unter dem Freibetrag von 10.000 S bleibenden Einkünfte

aus Vermietung und Verpachtung ohne Einfluss auf den Gesamtbetrag der Einkünfte blieben.

Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien erließ am 19. August 2003 den Einkommensteuerbescheid für 2001 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig, wobei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 12.968 S Berücksichtigung fanden, die um einen Veranlagungsfreibetrag gem. § 41 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 7.032 S vermindert wurden und demnach nur ein Betrag von 5.936 S in den der Besteuerung zugrunde gelegten Gesamtbetrag der Einkünfte einfluss.

In der Begründung wurde hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

Die Berechnung der im Bescheid ausgewiesenen Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 12.968 S wurde in der Bescheidsbegründung wie folgt dargestellt:

Einnahmen Grundstück Nr. 1275	S	14.274
Abgeltung Schadenersatz	S -	1.060
6 Fahrten zum Grundstück	S -	176
Anteil Grundsteuer u. LB	S -	70
Summe	S	12.968

KG beantragte mit Schreiben vom 9. Februar 2004 die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2001 vom 12. Mai 2003 gem. § 299 BAO, wobei begründend ausgeführt wurde, dass seitens der Abgabenbehörde die für diese verbindlichen Einkommensteuerrichtlinien nicht beachtet worden seien, sodass Rechtswidrigkeit vorliege. Im Speziellen handle es sich dabei um die Randziffer (RZ) 4245.

Die maßgebliche RZ laute wie folgt:

„Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist nur das reine Nutzungsentgelt anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 7.000 € (bis einschließlich 2001: 90.000 S) den Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70 % des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen.“

Die RZ 4245 habe schon auf Grund der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000 ab der Veranlagung 2000 und für offene Veranlagungsfälle Geltung gehabt und wäre auch für die Ein-

kommensteuerveranlagung für 2001 zu beachten gewesen. Diesfalls hätte sich keine Steuervorschrift aus dem Titel Vermietung und Verpachtung ergeben.

Das Finanzamt wies den Antrag vom 9. Februar 2004 mit Bescheid vom 16. März 2004 ab und führte begründend aus, dass Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides nur bei falscher Gesetzesauslegung vorliegen könne, somit nur dann, wenn der Sachverhalt einem unrichtigen Gesetzestatbestand unterstellt wurde oder der richtig herangezogene Gesetzestatbestand fehlerhaft ausgelegt worden ist.

Die Aussage der RZ 4245 der EStR 2000, *„Es bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 7.000 € (bis einschließlich 2001: 90.000 S) den Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70 % des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen“*, sei bloß eine Entscheidungshilfe für die Schätzung des Nutzungsentgeltes.

Bei Nichtanwendung dieser internen Weisung liege die im § 299 Abs. 1 BAO geforderte Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Einkommensteuerbescheides nicht vor.

KG erhob gegen diesen Bescheid am 7. April 2004 das Rechtsmittel der Berufung, wobei begründend ausgeführt wurde, die Abgabenbehörde erster Instanz könne einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz über Antrag oder von Amts wegen dann aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise. Ein solcher unrichtiger Bescheidspruch könne sich neben der unzutreffenden Auslegung einer Rechtsvorschrift auch aus unrichtigen oder aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen, Nichtberücksichtigung entscheidungserheblicher Tatsachen oder Beweismittel oder einer Verletzung von Verfahrensvorschriften (amtswegige Ermittlungspflicht, Wahrung des Parteiengehörs) ergeben.

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides sei aber schon deshalb unrichtig, weil er nicht sämtliche geltend gemachte Ausgaben anerkennt und durch diese Nichtanerkennung die Abgabepflichtige schlechter stelle, als dies die EStR 2000 in RZ 4245 vorsähen. Wenn also schon eine Kürzung seitens der Behörde erfolge, dann könne dies maximal nur bis zu der in der verbindlichen Richtlinie vorgeschriebenen Höhe erfolgen.

Weiters sei die Kürzung ohne Wahrung des Parteiengehörs erfolgt. Bei Wahrung des Parteiengehörs etwa im Wege eines Ersuchens um Ergänzung oder eines Vorhaltes über die beabsichtigten Streichungen, hätte die Abgabepflichtige die Möglichkeit gehabt ihr Begehren in Richtung RZ 4245 der EStR 2000 zu modifizieren. Dass eine derartige nunmehrige Geltendmachung im Wege eines Antrages nach § 299 BAO erfolge – und nicht im Wege einer Berufung – sei aber auch nach Ablauf der Berufungsfrist zulässig.

Zudem könne auch von einer Nichtberücksichtigung entscheidungswesentlicher Beweismittel gesprochen werden, da die EStR verbindliche Rechtsvorschriften für die Finanzverwaltung

darstellten und die Abgabepflichtigen sich auf die Anwendung derselben durch die Finanzbehörde in Form eines allgemein bekannten Beweismittels verlassen könnten. Die Abgabepflichtigen verfügten sogar über einen Anspruch auf die Anwendung der EStR. Rechtsauslegungen, so wurde in der Berufung abschließend ausgeführt, noch dazu in verbindlicher Form und zusätzlich noch durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) getätigt, hätten somit durchaus den Charakter eines Beweismittels.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorerst ist festzuhalten, dass im Zuge des Antrages vom 9. Februar 2004 die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 12. Mai 2003 (vorläufig gem. § 200 Abs. 1 BAO) begehrt wurde, wiewohl durch diesen Bescheid eine Steuervorschreibung "aus dem Titel Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung", wie die Bw. dartut, nicht eingetreten ist und die Einschreiterin durch diesen Bescheid nicht beschwert sein kann. Eine steuerlich wirksame Erfassung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist allerdings durch den gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 19. August 2003 erfolgt, weshalb, stellt man auf das inhaltliche Vorbringen der Bw. und nicht auf die formale Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides ab, davon auszugehen ist, dass die Aufhebung des letztgenannten Bescheides zu bewirken beabsichtigt gewesen ist.

Auch für Anträge auf Aufhebung gilt nämlich der allgemeine Grundsatz, dass es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (vgl. etwa VwGH 20. Februar 1998, 97/15/0153, 0154; 23. April 2001, 99/14/0104).

§ 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen eine Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

§ 299 Abs. 1 BAO i. d. F. AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 gestattet Aufhebungen vorerst wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes, was dann gegeben ist, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt allerdings die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 246).

Die im Zuge des AbgÄG 2003 erfolgte sprachliche Neufassung des § 299 Abs. 1 BAO (bisher: "... wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufheben ..."; nunmehr: "... aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist ...") verfolgte u.a. den Zweck einer Klarstellung dahingehend, dass innerhalb der für Aufhebungen gem. § 299 Abs. 1 BAO relevanten Fristen eine Aufhebung auch dann zulässig sein kann, wenn die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens oder für eine Berichtigung gem. § 293 BAO oder gem. § 293 b BAO vorliegen (vgl. Erläuternde Bemerkungen zum AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124).

Somit kann der Abgabepflichtige auch noch im Berufungsverfahren hinsichtlich einer beantragten Bescheidaufhebung alles geltend machen, was aus seiner Sicht die Unrichtigkeit des Bescheides bewirkt hat. Die Unrichtigkeit des Abgabenbescheides kann auf die Verletzung von Verfahrensvorschriften, auf unterlassene Erklärungen des Abgabepflichtigen und damit auf einer unvollständigen Sachverhaltsermittlung oder auf die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides zurückzuführen sein. Im Ergebnis muss die Aufhebung eines Bescheides daher nicht unbedingt wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes erfolgen (vgl. Tina Ehrke, Verlängerung der Berufungsfrist auf ein Jahr?, Pkt. 2.4.3 in Steuer- und Wirtschaftskartei 2003, S 447 ff).

Aufhebungsmaßnahmen nach § 299 Abs. 1 BAO sind also auch dann möglich, wenn entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden und zwar auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (zB. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) ist. Die bislang von Teilen der Lehre vertretene Auffassung (vgl. Tina Ehrke a.a.O.), derartige durch mangelnde Offenlegung der Partei bestehende Mängel im Tatsachenbereich seien nicht durch Maßnahmen gem. § 299 Abs. 1 BAO sondern durch solche gem. § 303 Abs. 4 BAO zu beheben, erscheint jedenfalls durch die ab 20. Dezember 2003 wirksam gewordene Änderung des § 299 Abs. 1 BAO (siehe obige Ausführungen zum AbgÄG 2003) überholt.

Im vorliegenden Fall stützt die Bw. ihre Berufungsbegehren auf den Umstand, dass das Finanzamt im Zuge der strittigen Bescheiderstellung in den EStR 2000 enthaltene Ausführungen des BMF unberücksichtigt gelassen hat, wiewohl diese Richtlinien für die Abgabenbehörde verbindlich seien.

Dazu ist festzuhalten, dass die EStR 2000 in deren Einleitungssatz als Erlass des BMF vom 8. November 2000, 06 0104/9-IV/6/00 und als Auslegungsbehelf zum EStG 1988 und weiteren gesetzlichen Normen bezeichnet werden, wobei dieser Auslegungsbehelf im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139 dargetan, dass Erlässe aber auch Richtlinien des BMF dem Steuerpflichtigen keine Rechte einräumen. Richtlinien erklären sich (ihrem klaren Wortlaut nach) als unverbindlich (sonst wären es ja Verordnungen); sie sind also nur Ratschläge an das Finanzamt. Das Finanzamt mag Ratschläge bei seiner Entscheidung mitbedenken, die Bescheide erlässt es ausschließlich auf Grund des Gesetzes (Recht der Wirtschaft, 2003, 227 f).

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26. November 1996, V 46/95) zu verweisen, worin zum Ausdruck gebracht wird, dass in den vom Gerichtshof konkret zu beurteilenden Richtlinien, wie sich aus deren Einleitungssatz ergebe, bloß die Rechtsauffassung des BMF mitgeteilt werde; derartigen Erledigungen komme normative Bedeutung nicht zu. Diese Aussage hat auch Gültigkeit für die seitens der Bw. ins Treffen geführten EStR 2000, werden diese doch im Einleitungssatz nur als Auslegungsbehelf bezeichnet, woraus eine rechtliche Bindung der Abgabenbehörden an diese Richtlinien nicht erkennbar ist.

Aus der Textierung der RZ 4245 der EStR 2000 ("... Es bestehen keine Bedenken bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 7.000 €- bis einschließlich 2001: 90.000 S) den Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70 % des jeweiligen Gesamtergebnisses anzunehmen ..") geht auch hinlänglich hervor, dass gegen die Anwendung dieses Berechnungsmodus keine Bedenken bestehen, was aber eine andere Berechnungsmethode, unter Nichtbeachtung dieser gesetzlich nicht normierten Pauschalregelung nicht ausschließt.

Dem Einwand der Bw., der aufzuhebende Bescheid sei infolge der Nichtbeachtung der EStR 2000 rechtswidrig, kommt damit Berechtigung nicht zu. Gleichermaßen geht auch die Einwendung ins Leere, die vorgenommenen Ausgabenkürzungen seien schon deshalb unrichtig, weil die Steuerpflichtige dadurch schlechter gestellt werde, als dies RZ 4245 der EStR 2000 vorsehe. Dies deshalb, weil mangels Normcharakter der Richtlinien ein Rechtsanspruch der Bw. auf Einhaltung derselben durch das Finanzamt nicht bestand. Dies gilt auch für die Einwendung, derartige Kürzungen dürften nur maximal bis zur der in den Richtlinien vorgeschriebenen Höhe erfolgen.

Damit geht auch das Vorbringen, im vorliegenden Fall liege durch die Nichtbeachtung der EStR 2000 eine Nichtberücksichtigung von Beweismitteln vor, ins Leere, kommt doch als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet ist (§ 166 BAO). Ein Auslegungsbehelf zum EStG, als solcher werden die EStR 2000 im

Einleitungssatz zu den Richtlinien bezeichnet, stellt aber kein Sachverhaltselement dar, sondern nur eine Form einer bei der Rechtsfindung herangezogenen Auslegungshilfe.

Von einem Beweismittel kann daher nicht gesprochen werden, weshalb dem Einkommensteuerbescheid 2001 vom 19. August 2003 ein diesbezüglicher Verfahrensmangel ("Nichtberücksichtigung entscheidungserheblicher Beweismittel") auch nicht anhaftet.

Gleichermaßen wird auch nicht die Ansicht der Bw. geteilt, dem Finanzamt hätte es obliegen mittels Vorhalt über "beabsichtigte Streichungen" zu informieren, sodass für die Einschreiterin noch die Möglichkeit bestanden hätte ihr Begehren in Richtung RZ 4245 der EStR 200 zu modifizieren. Dies deshalb, weil die Nichtberücksichtigung der in Rede stehenden Textpassagen der EStR 2000 eine rechtliche Würdigung des zwischen Abgabepflichtiger und Finanzamt unstrittigen Sachverhaltes darstellt und damit eine Verletzung des Parteiengehörs nicht vorliegt.

Das Parteiengehör erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung nämlich nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten, daher ergebe sich aus § 115 Abs. 2 BAO keine Verpflichtung, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt (VwGH vom 11. August 1993, 91/13/0201).

Zudem hätte auch bei entsprechender Geltendmachung dieser Regelung der EStR 2000 die Nichtbeachtung derselben allein, keine Unrichtigkeit des in Rede stehenden Bescheides bedingt.

Anderweitige Gründe, aus denen eine Unrichtigkeit des Bescheidspruches abgeleitet werden könnte, sind nicht hervorgekommen und auch seitens der Bw. nicht ins Treffen geführt worden, weshalb die Berufungsbehauptung, der maßgebliche Bescheid leide an einem Mangel im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO nicht zutreffend ist.

Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage die Voraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO als nicht gegeben erachtet hat und den vorliegenden Antrag abwies.

Wien, 21. Mai 2004