



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von X., vertreten durch die Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H., 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, vom 29. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. Februar 2012 betreffend Bescheidberichtigung gemäß § 293 lit. c BAO entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine Miteigentümergemeinschaft, erwarb mit Kaufvertrag vom 22. Mai 2001 eine Liegenschaft in GDE1 im Miteigentum. Auf dieser Liegenschaft wurde in der Folge ein Studentenheim mit 29 Wohnungen zum Zwecke der Vermietung errichtet. In der Einkünfteerklärung für das Jahr 2001 machte die Berufungswerberin einen Jahresverlust von insgesamt -245.651,91 € (-3.380.244 S) geltend, der zum größten Teil aus den als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Rechts- und Beratungsaufwand im Zusammenhang mit der Errichtung des Studentenheims in Höhe von -214.311 € (-2.948.984 S) resultierte.

Diese Rechts- und Beratungskosten betrafen lt. Protokoll über die Konstituierung und Beschlussfassung der Bw. folgende Leistungen bzw. Aufwendungen:

Wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption	78.704 €
Wirtschaftliche und steuerliche Projektbetreuung (Finanzierungsplan)	32.702 €
Treuhandtätigkeit, Überwachung der Zahlungsströme	11.773 €

Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung	28.161 €
Werbung, Bearbeitungs- und Platzierungsgebühr	23.255 €
Hausverwaltung und Erstvermietung	27.616 €
Laufende Steuerberatung	11.773 €

Über die Werbungskosteneigenschaft dieser Kosten kam es zu einem Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt und der Bw., der vom Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 27. Mai 2009, RV/0265-F/07, dahingehend rechtskräftig entschieden wurde, dass die Kosten für die "Wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Konzeption", "Wirtschaftliche und steuerliche Projektierung" sowie "Werbung, Bearbeitung und Platzierung" zu 90 % zu aktivieren und zu 10% als Werbungskosten sofort zu berücksichtigen seien. Die Kosten für die "Treuhandtätigkeit und die Überwachung der Zahlungsströme" seien zur Gänze zu aktivieren, die Kosten für die "Finanzierungsbeschaffung, -bearbeitung und -abwicklung", "Hausverwaltung und Erstvermietung" sowie "Laufende Steuerberatung" seien zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Aufgrund dieser Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates nahm das Finanzamt am 16. Juli 2009 die Feststellungsverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ gleichzeitig neue Feststellungsbescheide, mit denen es die Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004 unter Berücksichtigung der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates neu feststellte.

Gegen den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid er hob die Bw. am 7. August 2009 Berufung, der das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2012 statt gab.

Ebenfalls am 7. Februar 2012 erließ das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 293 c mit folgendem Spruch (wörtlich):

„Die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) für die Jahre 2002 datierend mit 16.7.2009, 2003 datierend mit 16.7.2009 und 2004 datierend mit 16.7.2009 werden auf Basis und unter Anwendung des § 293 c BAO berichtigt.

Die Zustellung des einheitlichen Feststellungsbescheides gilt als an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft vollzogen, wenn diese Berufungsvorentscheidung einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zugestellt wird.

Gemäß § 101 Abs. 2 BAO hat der Bescheid Wirkung gegenüber allen beteiligten, deren gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Zur Begründung des Berichtigungsbescheides führte das Finanzamt aus, durch die Berufungsentscheidung des UFS Feldkirch vom 27.05.2009, RV/0261-F/07, sei es bei der Gewinnfeststellung für das Jahr 2010 zu einer nicht unbeträchtlichen „Umklassifizierung“ von sofort abzugsfähigen Werbungskosten hin zu aktivierungspflichtigem Aufwand gekommen.

Diese Änderungen im Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2001 hätten auch massive Auswirkungen auf die Einkünfteermittlung im Feststellungsverfahren der Jahre 2002 bis 2004 gehabt. Die Änderungen im Feststellungbescheid des Jahres 2001 seien dem Finanzamt Feldkirch am 27.05.2009 und somit nach Rechtskraft der Feststellungsbescheide 2002 bis 2004 bekannt geworden. Um einer periodengerechte Besteuerung zu erzielen, werde von der Berichtigungsmöglichkeit des § 293 c BAO Gebrauch gemacht, wobei bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit, insbesondere der periodengerechten Abschnittsbesteuerung und dem Prinzip der Gesamtgewinnbesteuerung, der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit gegeben werde. Ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Lasten der Abgabepflichtigen auswirke, sei den obigen Ausführungen folgend unbedeutend.

In der Begründung wurden auch die gemeinschaftlichen Einkünfte der Jahre 2002 bis 2004 festgestellt und den einzelnen Beteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung unter Angabe der im Anteil enthaltenen endbesteuerten Kapitalerträge zugewiesen. Für das Jahr 2002 z.B. wurden folgende Feststellungen getroffen (wörtlich):

Jahr 2002

Die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Nummer	Name/Adresse/Finanzamt, StNr.	Anteil	Betrag/€
1	Beteiligter1; <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	322,17 172,75
2	Beteiligter2. <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	332,17 172,75
3	Beteiligte3; <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	332,17 172,17
4	Beteiligter4; <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	-3.990,80 172,75
5	Beteiligter5; <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	69,65 86,37
6	Beteiligter6 <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum</i>	<i>Einkünfte</i>	332,17 172,75

	<i>vollen Steuersatz</i>		
7	Beteiligter7 <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	820,22 172,75
8	Beteiligte8 <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	322,17 172,75
9	Beteiligter9; <i>Im Einkunftsanteil sind enthalten: endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz</i>	<i>Einkünfte</i>	69,65 86,44

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. Berufung und wandte ein, die Berichtigung hätte im Spruch und nicht in der Begründung des Berichtigungsbescheides erfolgen müssen. Ferner sei in der Begründung zwar eine Aufstellung über die Höhe der Einkünfte enthalten, Details zur Ermittlung der einzelnen Werte fehlten aber. Eine Herleitung der angesetzten Werte sei bei einer Berichtigung gemäß § 293 c BAO unbedingt erforderlich, solle doch damit eine Doppelbesteuerung oder -nichtbesteuerung vermieden werden. Der angefochtene Bescheid leide somit unter einem wesentlichen Mangel. Zudem könne bei einer Abweichung von der periodenrichtigen Besteuerung in Höhe von 4.232,24 € auch nicht von „massiven Auswirkungen“ gesprochen werden, wenn die Bau- und Baunebenkosten über 2.000.000 € betrügen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293c BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag oder von Amts wegen einen Abgaben- oder Feststellungsbescheid insoweit berichtigen, als in ihm ein Sachverhalt nicht mehr berücksichtigt werden darf, der sich in der Folge bei der- oder denselben Partei(en) mehrfach oder gar nicht abgabenrechtlich auswirkt, obwohl seine einmalige Berücksichtigung in einer periodenübergreifenden Betrachtung geboten wäre.

Mit dieser Bestimmung soll die Möglichkeit eingeräumt werden, Fehler in der Einkünfteermittlung bis zur Wurzel des Fehlers zurückzuverfolgen und im Fehlerjahr zu berichtigen. § 293c erlaubt nur die Berichtung des Fehlers, nicht aber eine volle Änderung des unrichtigen Bescheides. Der berichtigte Bescheid tritt zum berichtigten Bescheid hinzu, ersetzt diesen aber nicht.

Eine auf § 293c BAO gestützte Berichtigung von Abgabenbescheiden ist grundsätzlich nur innerhalb der Bemessungsverjährung zulässig, Feststellungsbescheide hingegen können unbefristet berichtigt werden (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 293c Tz 2,5, 11 und 13).

Ein Berichtigungsbescheid ist ein Bescheid im Sinne des § 93 BAO und muss sämtliche dort genannten Erfordernisse aufweisen.

Als wesentlichen Bestandteil eines Bescheides nennt § 93 BAO den Spruch. Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative, rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (vgl. z.B. VwGH 24.5.1988, 87/12/0097). Fehlt der Spruch, liegt kein Bescheid vor (*Ritz*, BAO⁴, § 93 Tz 24). Was in den Spruch eines Bescheides aufzunehmen ist, ergibt sich inhaltlich und umfangmäßig aus dem Verfahrensgegenstand. Dieser ergibt sich aus den Vorschriften, die die entsprechenden Bescheidtypen vorsehen und aus den Anordnungen der anzuwendenden Vorschriften, die die mit Bescheid zu erfüllenden Verwaltungsaufgaben umschreiben sowie die Rechte und Pflichten der Normunterworfenen abstrakt begründen und im Ergebnis die Bescheidinhalte bedingen (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 961).

Bei einem Berichtigungsbescheid gemäß § 293c BAO muss der Spruch des Bescheides daher genau bezeichnen, welcher Bescheid in welcher Hinsicht berichtigt wird.

Der angefochtene Bescheid enthält den Spruch, die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2002, 2003 und 2004 vom 16. Juli 2009 würden auf Basis und unter Anwendung des § 293c BAO berichtigt.

Dieser Spruch ist einerseits unrichtig und andererseits unvollständig.

Unrichtig ist er, weil die berichtigten Feststellungsbescheide 2002 bis 2004 vom 16. Juli 2009 durch die stattgebende Berufungsvorentscheidung betreffend die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 2002 bis 2004, die mit Bescheiden vom 16. Juli 2009 verfügt wurden und auf deren Grundlage die neuen Feststellungsbescheide 2002 bis 2004 ergangen waren, bereits aus dem Rechtsbestand ausgeschieden waren und im Übrigen bereits die Feststellungen enthielten, die in der Begründung des Berichtigungsbescheides ausgesprochen wurden.

Berichtigt werden sollten vielmehr die durch den Wegfall der Feststellungsbescheide 2002 bis 2004 wieder auflebenden ersten Feststellungsbescheide vom 6. Juli 2005 (betreffend die Einkünfte für die Jahre 2002 und 2003) und vom 26. Jänner 2007 (betreffend die Einkünfte für das Jahr 2004). Diese Bescheide sind im Spruch des Berichtigungsbescheides aber nicht genannt. Der angefochtene Bescheid vermag daher auch keine Berichtigungswirkung zu entfalten.

Unvollständig ist der Spruch, weil er nicht erkennen lässt, in welcher Hinsicht die Feststellungsbescheide berichtigt werden sollten. Die mit dem Berichtigungsbescheid

intendierte Anpassung der Einkünftefeststellung an die Feststellungen betreffend die sofortige Absetzbarkeit bzw. Aktivierungspflicht der Rechts- und Beratungskosten in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Mai 2009, RV/0265-F/07, finden sich erst in der Begründung des Berichtigungsbescheides. Nun kann zwar mit Hilfe der Begründung ein unklarer Inhalt eines Bescheidspruches aufgeklärt werden und ist es auch zulässig, wenn im Spruch auf gesondert ausgeführte Abgabenberechnungen verwiesen wird, keineswegs aber darf die Begründung zur Ergänzung oder gar als Ersatz des Spruches herangezogen werden (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 962). Die berichtigte Feststellung der Einkünfte 2002 bis 2004 in der Begründung des Berichtigungsbescheides vermag daher die fehlende Berichtigung im Spruch nicht zu ersetzen.

Damit fehlt im Spruch des Berichtigungsbescheides die entscheidende Willenserklärung der Behörde und kann diese Erledigung somit auch nicht als Bescheid angesehen werden (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 959).

Eine Berufung gegen einen Nichtbescheid ist aber gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, BAO⁴, § 273 Tz 6).

Aufgrund der Zurückweisung der Berufung infolge des mangelhaften Spruches war auf die Frage, ob auch die Begründung des Berichtigungsbescheides mangelhaft war oder nicht, nicht mehr einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Mai 2013