

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 24. Oktober 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Streitzeitraum als freie Dienstnehmerin bei der X GmbH und als Schriftstellerin tätig.

Ihre am 19. Juni 2013 beim Finanzamt elektronisch eingelangte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 enthielt unter der Kennzahl 320 ("Einkünfte aus selbständiger Arbeit") Einkünfte in Höhe von 9.087,17 € und unter der Kennzahl 373 ("sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung") Einkünfte in Höhe von 3.772,41 €.

Am 24. Oktober 2013 erging der Bezug habende Einkommensteuerbescheid, in dem die sonstigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert wurden (an der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte trat dadurch keine Änderung ein). Die diesbezügliche Bescheidsbegründung weist folgenden Wortlaut auf:

*"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:*

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 leg. cit. gehören (Subsidiaritätsprinzip). Z 2 leg. cit. umfasst Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988. Die entgeltliche Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit bedeutet eine Überlassung von Rechten zur Nutzung, ohne dass diese in das Vermögen des Nutzungsnehmers übergehen. Davon erfasst sind zB Filmaufführungsrechte. Die Gestattung der Verwertung von Rechten betrifft insbesondere die Einräumung von Werknutzungen im Sinne des UrheberrechtsG und die Überlassung gewerblicher Schutzrechte, Erfahrungen und Berechtigungen. Die Regelung kommt nur vereinzelt und subsidiär zur Geltung, da die ersten vier Einkunftsarten vorgehen und Verwertungen gewöhnlich im Rahmen der gewerblichen oder selbständigen Einkünfte stattfinden (zB VwGH 30.1.1991, 87/13/0093). Werknutzungen werden nach § 24 UrhG in Form von Werknutzungsrechten (ausschließliche Rechtseinräumung) oder Werknutzungsbewilligungen (einzelne Nutzungsrechte) eingeräumt. Die Verwertung kann Werke der Literatur, Werke der bildenden Künste oder Werke der Filmkunst betreffen.

Da die Regelung des § 28 EStG 1988 subsidiär ist, ist zunächst zu prüfen, ob Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988 vorliegen.

Eine schriftstellerische Tätigkeit liegt vor, wenn auf irgendeinem Gebiet selbständige ("eigene") Gedanken in Schriftform der Öffentlichkeit, dh. für eine mehr oder wenige große und sich von Fall zu Fall ändernde Anzahl von Menschen übermittelt werden. Zu den Einkünften aus schriftstellerischer Tätigkeit zählen die Einkünfte aus der Veräußerung des Manuskriptes, ebenso Literaturpreise.

Anwendung im vorliegenden Fall:

Der Anwendungsbereich des § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für unbeschränkt Steuerpflichtige ist eng. Auf Grund des Subsidiaritätsprinzips scheiden jene Fälle aus, in denen zur Nutzung überlassene Rechte zu einem Betriebsvermögen gehören, und deshalb auch die Einnahmen aus den Nutzungsverträgen betriebliche Einkünfte sind. Als steuerpflichtig bleiben insbesondere Zufallserfindungen und jene Fälle übrig, in denen betrieblich genutzte Rechte in das Privatvermögen übernommen werden (zB bei der Betriebsaufgabe) oder veräußert worden sind und beim Erwerber nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. Mit der Aufnahme Ihrer Schreibtätigkeit zum Zweck der Einkünfterzielung sind Sie betrieblich tätig geworden. Es liegen daher auf Grund der Subsidiaritätsbestimmung des § 28 EStG 1988 bei Ihnen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem. § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 (schriftstellerische Tätigkeit) vor."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob der steuerliche Vertreter der Bf. mittels Telefax am 25. November 2013 Berufung:

Seine Berufung richte sich gegen die Einordnung der Einkünfte in Höhe von 3.772,41 € als Einkünfte aus selbständiger Arbeit entgegen der Erklärung, wo diese als Einkünfte aus Vermietung Kennzahl 373 offengelegt worden seien.

Der steuerliche Vertreter stütze sich dabei auf das geltende Einkommensteuergesetz, nämlich auf § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Die Bf. habe die Rechte abgetreten an Y und erhalte dafür Tantiemen.

Der steuerliche Vertreter ersuche um Stattgebung der Berufung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. Februar 2014 wies das Finanzamt die Berufung (nunmehr: Beschwerde) gemäß § 273 Abs. 1 BAO (richtig: § 260 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013) zurück:

Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass mit Berufung lediglich der Spruch eines Bescheides, nicht jedoch dessen Begründung, anfechtbar sei. Gemäß § 198 Abs. 2 BAO seien Bestandteile des Spruches ua. die Höhe und die Art der Abgabe und die Grundlagen (Bemessungsgrundlagen) der Abgabenfestsetzung. Die Einkunftsart eines Einkommensteuerbescheides sei hingegen kein Spruchbestandteil (vgl. zB VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057). Nur der Spruch eines Bescheides sei rechtskräftig (vgl. zB VwGH 19.9.1989, 86/14/0092), nur er sei somit mit Berufung anfechtbar. Daher sei eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Berufung als unzulässig zurückzuweisen (VwGH 20.4.1995, 92/13/0086, VwGH 18.11.2003, 2003/14/0083). Im gegenständlichen Fall würde sich durch die Umqualifizierung der Einkunftsart die Höhe der Abgabe und somit der Spruch nicht ändern. Die Berufung (nunmehr: Beschwerde) sei daher zurückzuweisen gewesen.

In seinem mit Telefax vom 5. März 2014 eingebrachten Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter aus, das Finanzamt sei gegenüber seiner Erklärung abgewichen.

Die Zuordnung zur Einkunftsart sei nicht in der Begründung erfolgt, sondern im Spruch. Die Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten gehöre zu einem Hauptcharakteristikum des Einkommensteuergesetzes. Jede Abweichung unterliege daher der Prüfung durch die Oberbehörde. Seine Beschwerde richte sich nicht gegen die Bescheidebegründung, sondern gegen den Spruch, sodass die Zurückweisung auf einem Irrtum des Finanzamtes beruhe.

Am 13. März 2014 wurde das Rechtsmittel dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In seinem Vorlagebericht führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf § 198 Abs. 2 BAO, wonach Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten haben, aus, dass zB die Qualifikation als bestimmte Einkunftsart kein Spruchbestandteil des Einkommensteuerbescheides sei; daher bestehe keine Bindung an diese Qualifikation, die nur in der Begründung des Bescheides erfolge (wobei

das Finanzamt auf *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 198 Tz 17, verwies). Die Beschwerde sei daher zurückzuweisen gewesen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

§ 198 Abs. 2 1. Satz BAO lautet:

"Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten."

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bf. in ihrer elektronischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 9.087,17 € sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.772,41 € erklärt hat. Mit Einkommensteuerbescheid vom 24. Oktober 2013 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert (an der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte trat dadurch keine Änderung ein). Mit Berufung vom 25. November 2013 beantragte der steuerliche Vertreter der Bf., die Einkünfte in Höhe von 3.772,41 € als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu veranlagern. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. Februar 2014 wurde die Berufung (nunmehr: Beschwerde) mit der Begründung, lediglich der Spruch eines Bescheides sei mit Berufung (nunmehr: Beschwerde) anfechtbar, nicht jedoch dessen Begründung, als unzulässig zurückgewiesen. In seinem Vorlageantrag vom 5. März 2014 hat der steuerliche Vertreter ausgeführt, die Zuordnung zur Einkunftsart sei nicht in der Begründung, sondern im Spruch erfolgt; seine Beschwerde richte sich nicht gegen die Bescheidebegründung, sondern gegen den Spruch.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Wie jeder Bescheid hat auch ein Abgabenbescheid im Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 198 Tz 9). Darüber hinaus haben Abgabenbescheide (nach § 198 Abs. 2 1. Satz BAO) im Spruch zu enthalten (*Ritz*, § 198 Tz 10):

- Art und Höhe der Abgaben,
- Zeitpunkt der Fälligkeit und
- die Bemessungsgrundlagen.

Zwar ist die Aufzählung der Spruchbestandteile im § 198 Abs. 2 BAO nicht taxativ (*Ritz*, § 198 Tz 15); gegebenenfalls ergibt sich aus § 92 Abs. 1 lit. a BAO die Verpflichtung, über Rechte oder Pflichten des Bescheidadressaten im Spruch zu entscheiden (daher ist etwa über die Höhe einer sich aus einem Abgabenbescheid ergebenden Gutschrift oder über

gesetzlich zustehende Zahlungsfristen im Spruch des Bescheides abzusprechen (*Ritz*, § 198 Tz 15)).

*Kein* Spruchbestandteil des Einkommensteuerbescheides ist jedoch, wie das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung und in seinem Vorlagebericht zu Recht ausführt, zB die Qualifikation als bestimmte Einkunftsart (vgl. *Philipp*, GewStG, Tz 6 – 95b; VwGH 9.4.1997, 95/13/0145; VwGH 26.11.1997, 95/13/0051; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300; VwGH 24.3.2004, 98/14/0179; VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057); daher besteht *keine* Bindung an diese Qualifikation, die *nur in der Begründung des Bescheides* erfolgt (*Ritz*, § 198 Tz 17).

Rechtskraftfähig ist nur der Spruch eines Bescheides (zB VwGH 19.9.1989, 86/14/0092); nur er ist somit mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Daher ist eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Bescheidbeschwerde als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, § 260 Tz 14, mit Verweis auf VwGH 20.4.1995, 92/13/0086, VwGH 18.11.2003, 2003/14/0083).

Angewendet auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, da die Qualifikation als bestimmte Einkunftsart nur in der Begründung des Bescheides erfolgt (siehe oben), dass sich die Beschwerde – entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters – nicht gegen den Spruch, sondern gegen die Begründung des Einkommensteuerbescheides richtet, weshalb das Finanzamt die Beschwerde zu Recht als unzulässig zurückgewiesen hat. (Anzumerken ist, dass sich selbst bei Stattgabe der Beschwerde und Umqualifizierung der Einkunftsart an der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte und der Höhe der Abgabe nichts ändern würde). Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Demnach ist im vorliegenden Fall die Beschwerde vom 25. November 2013 als nicht zulässig zurückzuweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt (die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Wien, am 5. Dezember 2014