



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Eva-Maria Kirchschrager, KR KomzLR. Peter Trinkl und Günter Hödl im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung vom 16. Juni 2000 der Bw., gegen den am 15. Mai 2000 gemäß § 293b BAO idgF berichtigten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 12. Februar 1999 und den am 15. Mai 2000 gemäß § 293b BAO idgF berichtigten Einkommensteuerbescheid 1998 vom 23. September 1999 des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya nach der am 26. April 2007 am Finanzamt Gänserndorf Mistelbach in Mistelbach durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs 2 BAO idgF aufgehoben.

Zustellverfügung:

Diese Berufungsentscheidung ist den Erbinnen zuzustellen.

Entscheidungsgründe

Die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide vom 15. Mai 2000 sind der gemäß § 293b BAO idgF berichtigte Einkommensteuerbescheid 1997 vom 12. Februar 1999 und der gemäß § 293b BAO idgF berichtigten Einkommensteuerbescheid 1998 vom 23. September 1999.

Im Spruchteil der v.a. Berichtigungsbescheide steht, dass das Finanzamt mit diesen Berichtigungsbescheiden einen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffenden, Ausfertigungsfehler berichtigt hat.

In den Begründungsteilen der Berichtigungsbescheide hat das Finanzamt ausgeführt:

„Unter Bezug auf die Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 1999 (GZ RV ...) ergibt sich für das Objekt X eine AfA von ATS 172.416,00. Der Buchwert zum 31.12.1997 beträgt ATS 6.233.341,00.“

„Unter Bezug auf die Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 1999 (GZ RV ...) ergibt sich für das Objekt X eine AfA von ATS 172.416,00. Der Buchwert zum 31.12.1998 beträgt ATS 6.233.341,00.“

Mit der in den Begründungsteilen der Berichtigungsbescheide angesprochenen Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 1999 hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (FLD) die Berufung gegen die Gegenstandsloserklärung der Berufung vom 26. Februar 1999 gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 22. Jänner 1999 abgewiesen.

Die Berichtigungsbescheide vom 15. Mai 2000 sind mit der Berufung (16. Juni 2000) angefochten worden.

Nach den Berufungsausführungen könne eine nachträgliche, von den eingereichten Erklärungen massiv abweichende, Änderung der Erstbescheide nicht mit der Begründung erfolgen, es handle sich um einen Ausfertigungsfehler betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

IdF handle es sich um eine Rechtsfrage – nämlich um die Bemessung der Absetzung für Abnutzung – welche in den eingereichten Steuererklärungen anhand eines von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellten Gutachtens mit 15 Jahren festgelegt worden sei.

Jedoch habe sich gezeigt, dass die tatsächliche Vermietbarkeit und die Mieterträge wesentlich vom Gutachten abweichen. Konsequenterweise solle höheren Mieterträgen eine höhere Absetzung für Abnutzung gegenüber stehen, weshalb eine kürzere Abschreibungsdauer anzusetzen sei als die im Gutachten errechnete Abschreibungsdauer.

Beantragt wird, die 15-jährige Abschreibungsdauer lt. Gutachten den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegenüber zu stellen und die Abschreibung für Abnutzung (AfA) mit ATS 438.299,00 p.a. anzusetzen.

Das in der Berufung angesprochene Gutachten ist mit 27. Oktober 1998 datiert; dieses Gutachten ist am 30. Oktober 1998 im Berufungsverfahren gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1996 vorgelegt worden.

Die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sind form- und fristgerecht gestellt worden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

A. Vom steuerlichen Vertreter: *„Die berufungsgegenständlichen Bescheide beziehen sich auf eine Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 1999, die jedoch mit der Abschreibung für Abnutzung, um die es bei der Berichtigung geht, nichts zu tun haben“.*

B. Von der Vertreterin des Finanzamtes: *„Eingeräumt wird, dass die Begründung der Berichtigungsbescheide nicht geeignet erscheine, die Bescheidberichtigungen nach § 293 b BAO zu tragen. Allerdings könne ein Begründungsmangel auch noch im Rechtsmittelverfahren saniert werden und es sei darauf hinzuweisen, dass sich aus den der Steuererklärungen anzusehenden Beilagen entnehmen lasse, dass die AfA deswegen unrichtig ermittelt sei, weil das Gutachten von einer Restnutzungsdauer und nicht von den fiktiven Anschaffungskosten ausgehe. Die Abschreibungsdauer ist zu kurz angesetzt gewesen“.*

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 (12. Februar 1999, 23. September 1999) rechtsrichtig oder rechtswidrig gemäß § 293b BAO idgF berichtigt worden sind.

Aus den Begründungsteilen der im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Berichtigungsbescheide ist festzustellen:

Die vom Finanzamt verwendete Berichtigungsgrundlage ist die Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 1999 gewesen, unter Bezugnahme auf diese Berufungsentscheidung ist die Abschreibung für Abnutzung (AfA) für ein bestimmtes Objekt berichtigt worden.

I. Rechtslage:

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

§ 293b BAO idgF setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt.

Die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit ist dann zu bejahen, wenn diese Unrichtigkeit ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist: Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt daher vor, wenn die Abgabenbehörde diese Unrichtigkeit bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärungen hätte erkennen müssen. Ist die Unrichtigkeit erst nach Recherchen im Rechtsbereich und/oder Durchführung eines Ermittlungsverfahrens erkennbar, ist sie nicht gemäß § 293b BAO idgF beseitigbar (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 293, Tz 4ff, und die do. zit. Judikate).

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

Zur Frage, ob für eine Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO idgF auf den Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung oder auf den Zeitpunkt der Übernahme der Unrichtigkeit abzustellen ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof dahingehend geäußert, dass der letztgenannte Zeitpunkt der entscheidungsrelevante Zeitpunkt ist (vgl. bspw. das in Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 293, Tz 4 zit. Judikat). Der entscheidungsrelevante Zeitpunkt der Übernahme der Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung ist daher der Tag, an dem der Steuerbescheid zu dieser Abgabenerklärung erlassen worden ist.

Ob eine Berichtigung nach § 293b BAO idgF zulässig ist oder nicht, ist anhand des vom Finanzamt verwendeten Berichtigungsgrundes zu beurteilen.

II. Sachlage und Entscheidung über die Berufung:

Über die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Berichtigungsbescheide ist festzustellen, dass die mit diesen Bescheiden berichtigten Einkommensteuerbescheide am 12. Februar 1999 (Einkommensteuerbescheid 1997) und am 23. September 1999 (Einkommensteuerbescheid 1998) erlassen worden sind. Die offensichtlichen Unrichtigkeiten müssen daher am 12. Februar 1999 aus der Einkommensteuererklärung 1997 und am 23. September 1999 aus der Einkommensteuererklärung 1998 übernommen worden sein, damit die Berichtigungsbescheide nicht rechtswidrig sind.

Der vom Finanzamt – lt. Begründungsteil/Berichtigungsbescheide - verwendete Berichtigungsgrund ist eine am 15. Dezember 1999 erlassene Berufungsentscheidung gewesen.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest: In den Zeitpunkten der Erlassung der zu berichtigten Bescheide – das ist am 12. Februar 1999 und am 23. September 1999 gewesen - hat die vom Finanzamt als Berichtigungsgrund verwendete Berufungsentscheidung nicht existiert.

Die Existenz des Berichtigungsgrundes zZ der Erlassung der zu berichtigenden Bescheide ist aber die Voraussetzung dafür, dass die auf diesen Berichtigungsgrund gestützten Berichtigungen zulässig sind: Denn existiert der Berichtigungsgrund nicht zu diesen Zeitpunkten, ist auch nicht mittels dieses Berichtigungsgrundes feststellbar, dass offensichtliche Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen übernommen worden sind.

Die vom Finanzamt durchgeführte Berichtigung ist die Berichtigung der AfA-Höhe für ein bestimmtes Objekt gewesen und diese Berichtigung ist – lt. Begründungsteil/Berichtigungsbe-

scheide - unter Bezugnahme auf die Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 1999 erfolgt: Es liegt daher die Schlussfolgerung nahe, dass die FLD in ihrer Berufungsentscheidung über die Höhe der AfA abgesprochen hat.

Über die Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 1999 ist jedoch festzustellen: Die AfA-Höhe ist nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung gewesen, denn mit dieser Berufungsentscheidung ist über die Gegenstandsloserklärung einer Berufung abgesprochen worden.

Ist die AfA-Höhe nicht Gegenstand der als Berichtigungsgrund verwendeten Berufungsentscheidung, konnte das Finanzamt aus dieser Berufungsentscheidung auch nicht die Gewissheit erlangen, dass die in den Abgabenerklärungen enthaltenen Angaben über die AfA-Höhe und die diesen Angaben zugrunde liegende/n Rechtsansicht/en unrichtig sind.

Das in der Berufung als Berichtigungsgrund angesprochene Gutachten wird in den Begründungsteilen der Berichtigungsbescheide nicht erwähnt.

Aus den Begründungsteilen der Berichtigungsbescheide ist daher festzustellen: Das Finanzamt hat dieses Gutachten nicht als Berichtigungsgrund verwendet.

Die Berechtigung zur Bescheidberichtigung ist anhand der vom Finanzamt verwendeten Berichtigungsgründe zu prüfen; d.h. der vom Finanzamt verwendete Berichtigungsgrund ist nicht durch einen anderen, vom Finanzamt nicht verwendeten, Berichtigungsgrund ersetzbar: Deshalb liegt ein im Berufungsverfahren sanierbarer Begründungsmangel nicht vor, wenn ein allenfalls vorhandener Berichtigungsgrund nicht im Begründungsteil eines Berichtigungsbescheides angeführt wird.

Wird daher das Gutachten im Begründungsteil der Berichtigungsbescheide nicht als Berichtigungsgrund angeführt, liegt kein im Berufungsverfahren sanierbarer Begründungsmangel vor und der Unabhängige Finanzsenat musste nicht darüber entscheiden, ob dieses Gutachten das Finanzamt zu den berufungsgegenständlichen Berichtigungen berechtigt hätte oder nicht.

Davon abgesehen ist dieses Gutachten auch keine Beilage zu den Einkommensteuererklärungen 1997 und 1998 gewesen; deshalb konnte das Finanzamt aus diesem Gutachten auch keine Gewissheit erlangen, dass eine offensichtlich unrichtige AfA-Höhe aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1997 und 1998 in die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 (12. Februar 1999, 23. September 1999) übernommen worden ist.

Nach der v.a. Sach- und Rechtslage sind die vom Finanzamt erlassenen Berichtigungsbescheide rechtswidrig und aufzuheben, da das für eine Berichtigung nach § 293b BAO idgF erforderliche Tatbestandsmerkmal „aus einer Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit“ aus der als Berichtigungsgrund verwendeten Berufungsentscheidung nicht feststellbar ist. Eine Entscheidung in der Sache hat nicht zu erfolgen.

Wien, am 3. Mai 2007