

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8.4.2015, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer (Berichtigung gemäß § 293 BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 10.10.2014 hatte Notar DrX als bevollmächtigter Parteienvertreter zu dem am 27.5.2014 zwischen den Vertragsparteien M (= Mutter) und deren drei Kindern A, B und C abgeschlossenen *"Schenkungsvertrag und Übergabsvertrag sowie Realteilungsvertrag und Pflichtteilsverzichtsvertrag"* dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, dass er zugleich den bezeichneten Vertrag per Finanz Online (FINON) zu drei bezeichneten Erfassungsnummern angezeigt und die Urkunde zum Zugriff durch die Finanz freigegeben habe. Beiliegend wurde eine beim Finanzamt XY zur vertragsgegenständlichen Liegenschaft in EZ1 (Einfamilienhaus, landwirtschaftl. Grundstücke und unbebaute Grundstücke, derzeit Freiland) eingeholte Einheitswertinformation vorgelegt, worin für die einzelnen Grundstücke/Gst Hilfswerte bzw. Bodenwerte aufgeführt wurden; weiters eine darauf gestützte, vom Notar erstellte Auflistung der einzelnen Erwerbe der drei Geschwister, bewertet jeweils mit dem anteiligen dreifachen Einheitswert. Zum Erwerb des A (= Beschwerdeführer, Bf) vom Bruder B wird zudem eine zu leistende Ausgleichszahlung von € 150.000 angegeben.

Wie aus der Vertragsurkunde hervorgeht, wurde der Vertrag zwecks Schenkung/Übertragung des 2/3-Miteigentumsanteiles der Mutter an der Liegenschaft in EZ1 an die drei Kinder, die jeweils 1/9-Miteigentümer sind, sowie zwecks anschließender Realteilung zwischen den drei Geschwistern abgeschlossen. Im Ergebnis solle – nach

Abtrennung und Zuschreibung bestimmter Trennstücke (Punkt II.) - im Wesentlichen 1. C das Alleineigentum am Wohnhaus samt einem Gartengrundstück gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an die Mutter, 2. der Bf das Alleineigentum an drei abzuschreibenden, als Freiland ausgewiesenen Grundstücken - Gst1 (1.849 m²), Gst2 (4.326 m²) und Gst3 (Weg 86 m²) - gegen eine Ausgleichszahlung von € 150.000 an den Bruder B (siehe die in Punkt IV abschließend getroffene "Vereinbarung" a - g) sowie 3. B sämtliche verbleibende Grundstücke (di. im Wesentlichen die Landwirtschaft) erhalten. Dazu wurde unter Punkt V. ua. die Schenkung des 2/3-Miteigentumsanteiles an Gst1 , Gst2 und Gst3 von der Mutter an den Bf und unter Punkt IV. (Realteilung) vereinbart, dass sich die Geschwister wechselseitig ihre jeweiligen 1/9-Miteigentumsanteile an den betreffenden Gst übertragen, dh. ua. der Bf für seinen Erwerb (= gesamt 2/9el an den genannten drei Gst) seinen 1/9el-Anteil an Gst4 und Gst5 an die Schwester C und seinen 1/9el-Anteil an den restlichen landwirtschaftlichen Gst an den Bruder B , zuzüglich der Ausgleichszahlung, hingibt.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bf betreffend die "*Realteilung mit B u. a.*" mit Bescheid vom 12.11.2014, StrNr , ausgehend von der Gegenleistung, di. die Ausgleichzahlung in Höhe von € 150.000, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 5.250 vorgeschrieben.

Daneben wurde den drei Geschwistern mit Bescheiden vom 28.11.2014 hinsichtlich der Schenkungen von der Mutter je eine 2%ige Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Es wurden dagegen mehrere Beschwerden erhoben. Im Rahmen dieser Beschwerdeverfahren erfolgte durch das Finanzamt eine im Akt erliegende umfangreiche Auflistung der steuerlichen Vorgänge samt Berechnungsdarstellung. Zur "Realteilung zwischen den Geschwistern" wird darin auszugsweise vermerkt, dass

- der Bf an B 1/9 Landwirtschaft + Aufzahlung € 150.000 (wozu vom FA noch angemerkt wird: "*Bescheid vom 12.11.2014*") und an C 1/9 am Wohnhaus hingibt und dafür von beiden Geschwistern je 1/9 am Freiland erhält;
- als "*Werte für Realteilung*" die Verkehrswerte anzusetzen seien, da ein "*Tausch mehrerer wirtschaftlicher Einheiten*" vorliege;
- der Verkehrswert aller drei wirtschaftlichen Einheiten (Wohnhaus, Landwirtschaft, Freiland) mit (gleichwertig) je € 400.000 geschätzt werde;
- der Verkehrswert je "*Tauschportion Realteilung*" von 1/9el sohin € 45.000 betrage.

In der Folge wurde an den Bf am 8.4.2015 der gegenständlich bekämpfte Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO zum Grunderwerbsteuerbescheid vom 12.11.2014 erlassen und im Spruch festgehalten:

Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des zu berichtigenden Bescheides, sondern berichtigt diesen hinsichtlich der "*Tauschleistung gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG 1987*". Ausgehend von einer Tauschleistung von € 240.000 wurde die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 8.400 bzw. eine Nachforderung von € 3.150 festgesetzt und in der Begründung ausgeführt:

"Die für die Realteilung zwischen den Geschwistern geleistete Tauschleistung besteht aus der Ausgleichszahlung von € 150.000 ... und 2/9 Verkehrswert der hingegebenen Liegenschaftsanteile (Realteilung umfaßt mehrere wirtschaftliche Einheiten – Haus ... bzw. Landwirtschaft bzw. Freiland). Die Steuerbefreiung des § 3 (2) GrEStG trifft im Beschwerdefall nicht zu. Der Verkehrswert wurde mit je € 400.000 geschätzt. Je 1/9 daher € 45.000. Leistung insgesamt 90.000 plus Ausgleichszahlung."

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wird eingewendet, der Bf habe die bisher vorgeschriebene Steuer (€ 5.250) termingerecht bezahlt und bestehe nunmehr kein Anlass für eine Berichtigung. Beim Bescheid vom 12.11.2014 liege weder ein "unterlaufener Schreib- oder Rechenfehler" noch eine "andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit" vor, was vom Finanzamt im Bescheid auch weder behauptet noch in der Begründung ausgeführt werde. Eine "Berichtigung gemäß § 293 BAO" sei daher unzutreffend, inhaltlich rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung (BVE) wurde wie folgt begründet:

"Der gegenständliche Schenkungs-, Übergabs- und Realteilungsvertrag wurde am 10.10.2014 unter Erstellung von drei Erfassungsnummern in das Programm Finanzonline Grunderwerbsteuer als Abgabenerklärungen eingegeben und dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Grunderwerbsteuerbemessung angezeigt. Auf Grund der Komplexität der Rechtsvorgänge und auf Grund mehrerer Fehler bei der Eingabe in das Computerprogramm durch das Notariat wurden teilweise falsche automationsunterstützte Grunderwerbsteuerbescheide ausgefertigt.

Im Zuge der Erledigung der Beschwerden gegen ergangene Bescheide hat sich auch herausgestellt, dass die Bemessungsgrundlagen im Falle A (Bescheide vom 12.11.2014, StrNr) falsch in das Bemessungsprogramm eingegeben wurden. Dieser Fehler wurde durch den am 8.4.2015 ergangenen Bescheid nach § 293 BAO berichtigt.

Nachdem es sich daher um die Berichtigung einer auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhenden Unrichtigkeit handelt, erfolgte die Berichtigung nach § 293 BAO zu Recht. Die Beschwerde war abzuweisen."

Im Vorlageantrag vom 17.7.2015 wird seitens des Bf repliziert, die in der BVE getroffenen Feststellungen seien teils tatsachenwidrig bzw. unvollständig. Der Parteienvertreter habe am 10.10.2014 die FINON-Abgabenerklärung erstattet sowie die Vertragsurkunde elektronisch und mit gleichzeitigem Schreiben seine Berechnungsunterlagen dem Finanzamt übermittelt. Diese Vorgangsweise – dh. keine FINON-GrESt-Selbstberechnung, sondern nur "Abgabenerklärung"; Übermittlung der Urkunde samt erstellter und verwendeter Berechnungsunterlagen, zB Einheitswertinformation – sei mit dem zuständigen Sachbearbeiter telefonisch abgesprochen gewesen, damit die in diesem

komplexen Fall anfallenden Grunderwerbsteuern von Amts wegen richtig ermittelt und vorgeschrieben würden. Es treffe demnach in keinsten Weise zu, dass "aufgrund mehrerer Fehler bei der Eingabe in das Computerprogramm" des Notariats falsche automationsunterstützte Grunderwerbsteuerbescheide ausgefertigt worden seien. Dass kein Schreib- oder Rechenfehler oder eine auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeit vorgelegen sei, scheine unbestritten. Dass der Bescheid vom 12.11.2014 eine "ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit" enthalten habe, treffe nicht zu, weil der Behörde sämtliche für die Beurteilung des Falles erforderliche Unterlagen rechtzeitig und vollständig vorgelegt worden seien, weshalb der Berichtigungsbescheid als gesetzwidrig ersatzlos aufzuheben sei.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) am 13.11.2015 zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht gibt das Finanzamt folgende "Stellungnahme" ab:

"... Für die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer war der Akt dem Rechtsvertreter zu komplex. Trotz der fehlerhaften Daten wurden die Abgabenerklärungen durch das Finanzamt übernommen und Grunderwerbsteuerbescheide ausgefertigt. Im Zuge der ... eingebrachten Beschwerden ... ergaben sich weitere erforderliche Berichtigungsschritte. Diese erfolgten in Form von Berichtigungen nach § 293 BAO. Gründe für eine Wiederaufnahme lagen nicht vor, da die Bemessungsunterlagen bis auf den erforderlichen Verkehrswert des Hauses ... vorhanden waren. Durch die große Anzahl der vom Rechtsvertreter im Finanzonlineprogramm eingegebenen Abgabenerklärungen ... erfolgte teilweise eine Übernahme von falschen Werten für die Erstbescheide. Eine genaue Prüfung im Wege der eingebrachten Beschwerden hat offensichtliche Fehler aufgezeigt und wurden die Bescheide nach § 293 BAO berichtigt."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 293 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF, kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

§ 293 soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0076 u.a.).

Einer Berichtigung sind daher insbesondere solche Unrichtigkeiten zugänglich, die darin bestehen, dass der tatsächliche Inhalt des Spruches des Bescheides von dem in klar erkennbarer Weise gewollten Inhalt abweicht und den von der Behörde ihrem Bescheid offensichtlich zu Grunde gelegten Gedanken unrichtig wiedergibt (VwGH 24.2.1997, 94/17/0344).

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen. Solche Unrichtigkeiten liegen vor, wenn "erkennbar eine Formulierung dem erschließbaren Gestaltungswillen nicht entspricht" (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111). Als solche einem Schreib- oder Rechenfehler nahe kommende Versehen sind insbesondere auch alle sogenannten "Flüchtigkeitsfehler" zu erachten (siehe VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten sind zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöst, nicht kennt (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0205). Ein solcher Fehler kann eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Nicht nach § 293 berichtigbar sind hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens, sohin Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen (VwGH 24.4.1996, 92/15/0128; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020 u. a.).

Daher sind unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung keiner Berichtigung gemäß § 293 zugänglich (VwGH 25.3.1994, 92/17/0133).

Demnach dürfen unrichtige Rechtsauffassungen, Folgen einer unrichtigen Sachverhaltsermittlung, Subsumtions- und Interpretationsfehler sowie sachliche Bescheid- oder Begründungsmängel nicht gem. § 293 BAO berichtigt werden (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Aufl., Rz 13 zu § 293).

§ 293 BAO bietet somit keine Handhabe für eine inhaltlich berichtigende oder erklärende Auslegung des Spruches oder der Begründung des Bescheides. Ebensowenig kann eine unrichtige rechtliche Beurteilung eines richtig angenommenen Sachverhaltes oder ein unrichtig angenommener, bestreitbarer Sachverhalt berichtigt werden (vgl. VwGH 26.3.1993, 90/17/0224; VwGH 25.3.1994, 92/17/0133).

Nur *Fehler der Behörde* sind berichtigbar. Übernimmt die Behörde zB Rechen- oder Schreibfehler der Partei etwa aus Abgabenerklärungen, so ist dies nicht gemäß § 293 BAO berichtigbar.

Bei den von dieser Gesetzesstelle erfaßten Fehlern handelt es sich laut VwGH um solche, die der Behörde selbst bei Ausfertigung ihres Bescheides unterlaufen sind. Es geht hier nicht um Fehler, die durch die Partei, wenn auch durch offensichtlich irrtümliche Angaben, etwa in den Abgabenerklärungen, unterlaufen sind und von der Behörde übernommen wurden. Beruht der Bescheid auf solchen Fehlern, so klaffen nicht die auf den (wenn auch fehlerhaften) Parteiangaben beruhende Bescheidabsicht und die formelle Erklärung des Bescheidwillens auseinander. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293 BAO wären nicht gegeben (VwGH 23.2.1989, 88/16/0220; siehe zu vor auch: *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Aufl., Rzn. 1-8 zu § 293 mit weiterer Judikatur).

Im Gegenstandsfalle steht für das BFG anhand des eingangs dargelegten Akteninhaltes an Sachverhalt fest, dass dem Finanzamt alle tatbestandsmäßigen Umstände durch

Übermittlung der Vertragsurkunde samt der Einheitswertmitteilung (Bekanntgabe von Hilfs- und Bodenwerten) des zuständigen Lagefinanzamtes zum Zweck der amtswegigen Bemessung und Vorschreibung der Grunderwerbsteuer offen gelegt wurden. Das Finanzamt hat daraufhin in Würdigung des Sachverhaltes zum Rechtsvorgang "Realteilung vom 27.5.2014 mit B u. a." – wie aus dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 12.11.2014 hervorgeht - befunden, dass allein die vom Bf zu leistende Ausgleichszahlung die Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 für seinen im Zuge der Realteilung stattfindenden Erwerb darstellt und der Steuerbemessung zugrunde zu legen ist.

Im Zuge erhobener Beschwerden hat dann das Finanzamt erstmals eine umfassende Aufschlüsselung der einzelnen Erwerbsvorgänge samt Berechnungsdarstellung vorgenommen und ist ua. zum Ergebnis gelangt, dass die Realteilung insgesamt – da mehrere wirtschaftliche Einheiten umfaßt sind - als Tauschgeschäft zu qualifizieren und daher die Grunderwerbsteuer von der gesamten Tauschleistung des Bf für seinen Erwerb, diese bestehend aus den hingegebenen 2/9-Liegenschaftsanteilen zuzüglich der Ausgleichszahlung (vgl. § 4 Abs. 3 iVm § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idgF), vorzuschreiben sei.

Mit gegenständlich bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung ist dann im Vergleich zum ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 12.11.2014 eine Änderung dahingehend erfolgt, dass anstelle der vormaligen Gegenleistung nunmehr eine "Tauschleistung gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG 1987" in Höhe von € 240.000 (Ausgleichszahlung + 2/9 hingegebene Liegenschaftsanteile mit dem geschätzten Verkehrswert von € 90.000) als steuerliche Bemessungsgrundlage herangezogen wurde. Begründend wird lediglich zur Zusammensetzung dieser "Tauschleistung" und zur diesbezüglichen Wertermittlung ausgeführt.

Wenn nun das Finanzamt in der BVE-Begründung sowie in der Stellungnahme im Vorlagebericht ausführt, der Rechtsvertreter habe "fehlerhafte Angaben" gemacht und seien diese fälschlich in das Bemessungsprogramm übernommen worden, so ist dem zunächst zu entgegnen, dass vom Notar die Ausgleichszahlung an sich sowie deren Höhe – ersichtlich auch aus der dem Finanzamt vorgelegenen Vertragsurkunde Punkt IV. - vollkommen zutreffend in seiner Berechnungsdarstellung angegeben worden war. Von übernommenen "falschen bzw. fehlerhaften Angaben" – etwa einem vom Vertrag abweichenden Betrag der Ausgleichszahlung - kann sohin nach dem Dafürhalten des BFG keine Rede sein.

Abgesehen davon sind nach oben dargelegter Judikatur nur *Fehler der Behörde* berichtigbar. Selbst dann, wenn man also der Verantwortung des Finanzamtes dahin folgte, es habe "fehlerhafte Daten aus den Abgabenerklärungen" *übernommen*, so wäre dies nach der Bestimmung des § 293 BAO nicht berichtigbar (VwGH 23.2.1989, 88/16/0220).

Auch eine letztlich *automationsunterstützte Ausfertigung* der Bescheide (laut BVE) erfüllt im Hinblick auf die zum Zwecke der von Amts wegen durchzuführenden Steuerbemessung übermittelten, sämtlichen Unterlagen nicht die in § 293 BAO

erforderliche Tatbestandsvoraussetzung einer "*ausschließlich* auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhenden Unrichtigkeit". Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen, es seien die Urkunde und alle Unterlagen zwecks amtswegiger Bemessung übermittelt worden, erweist sich auch in Ansehung der Angaben im Vorlagebericht insofern als zutreffend, wenn es dort heißt: "*... Gründe für eine Wiederaufnahme lagen nicht vor, da die Bemessungsgrundlagen ... vorhanden waren.*"

Tatsächlich wurde mit der im Berichtigungsbescheid vorgenommenen Änderung, nämlich dem Ansatz nunmehr einer "Tauschleistung" als Steuerbemessungsgrundlage, nachträglich eine Änderung *im Inhalt des Bescheides* vorgenommen. Nachdem der Sachverhalt im Zuge von Beschwerden erstmals eingehender gewürdigt wurde, was vom Finanzamt selbst laut eigenen Angaben (arg.: "*Eine genaue Prüfung im Wege der eingebrachten Beschwerden hat offensichtliche Fehler aufgezeigt*") bestätigt wird, ist das Finanzamt daraus resultierend zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung gelangt.

Nach Obigem sind aber Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens, sohin Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, einer Berichtigung nach § 293 BAO nicht zugänglich. Bei der im angefochtenen Bescheid vorgenommenen inhaltlichen Änderung, mit der eine vormals unrichtige rechtliche Beurteilung infolge der offensichtlich weitgehend unterlassenen Würdigung des Sachverhaltes behoben werden sollte, handelt es sich somit um einen nicht gemäß § 293 BAO berichtigungsfähigen Fehler.

Aus den genannten Gründen ist der Beschwerde Folge zu geben und der Grunderwerbsteuerbescheid in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 8.4.2015 ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer 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.

Zur Frage, welche Fehler iSd § 293 BAO berichtigungsfähig sind, ist die angeführte Vielzahl an VwGH-Rechtsprechung vorhanden. Im Übrigen ergibt sich die Annahme einer tatsächlich vorgenommenen inhaltlichen Änderung aus dem gesamten Verfahrensablauf und handelt es sich dabei um die Beurteilung einer Tatfrage, sodass auch aus diesem

Grund keine "*Rechtsfrage* von grundsätzlicher Bedeutung" vorliegt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 29. Jänner 2016