

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kastler Wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Schulrat-Stöckler-Straße 19, 4320 Perg, über die Beschwerde vom 15. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 17. Oktober 2019 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 293b BAO auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 5.9.2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Einkommensteuererklärung 2014 langte elektronisch am 31.8.2016 beim Finanzamt ein (auf die verwiesen wird).

Folgendes wurde – ohne eine Begründung und ohne Beilage von Anhängen - erklärt:

Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft (KZ 310) von 638,75 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Einzelunternehmen (KZ 330) von -2.603,51

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit einer gehalts- bzw. pensionsauszahlenden Stelle samt Pendlerpauschale KZ 718 von 984 € und Pendlereuro KZ 916 von 30,67 € sowie

Einkünfte aus KV laut Beilage E1kv.

Der Einkommensteuerbescheid 2014 wurde erklärungskgemäß am 5.9.2016 vom Finanzamt erlassen. Die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2014 festgesetzt mit – 1.379,00 € (Abgabengutschrift).

Mit der am 7.2.2019 elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung 2014 stellte der steuerliche Vertreter des Bfs den „Einkommensteuer-Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 b BAO“ unter Beilage der Anhänge 1 und 2 - „Bescheid Flurbereinigungsverfahren“ (= Bescheid von der Agrarbehörde OÖ als Organ der Landesverwaltung vom 22.9.2015) und Tauschvertrag vom 6.12.2013 - in der Begründung.

Aus der am 7.2.2019 übermittelten Einkommensteuererklärung 2014 geht folgendes hervor:

Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft (KZ 310) von 638,75 €; Einzelunternehmen

Allgemeine Angaben Aktenzeichen der EW Bescheides EW

Einkünfte aus GW/Einzelunternehmen (KZ 330) von -2.603,51

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit samt Pendlerpauschale KZ 718 von 984 €

und Pendlereuro KZ 916 von 30,67 €

Einkünfte aus KV laut Beilage E1kv und

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen und sonstige Einkünfte; Pauschal ermittelte

Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen § 30 Abs. 4 „Altvermögen“ (14% des

Veräußerungserlöses; § 30 Abs. 4 Z 2) - (KZ 572) in Höhe von 0,00 € und die anrechenbare

Immobilienvertragssteuer, die auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfällt

und die vom Parteienvertreter abgeführt wurde - (KZ 576) in Höhe von 33.154,00 €.

Mit Bescheid vom 17.10.2019 wurde der Antrag gemäß § 293b BAO vom 07.02.2019 auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 05.09.2016 abgewiesen mit der Begründung, dass der Einkommensteuerbescheid 2014 (ergangen am 5.9.2016) keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aufweist.

Dagegen wurde mit Schriftsatz Beschwerde vom 15.11.2019 eingebracht mit folgender Begründung:

„.....Unserer Meinung nach liegt hier ein begünstigter Vorgang nach § 30 (2) Z 4 EStG vor.

Begründung:

Es liegt hier ein Tauschvorgang mit zwei Eigentumsübertragungen vor.

*1. Eigentumsübertragung: Herr WM gibt sein Grünlandgrundstück ***Bf***, wobei dieses Grundstück mit Flächen des Herrn ***Bf*** arrondiert wird bzw. dieser Erwerb eine Arrondierung darstellt.*

*2. Eigentumsübertragung: Herr ***Bf*** gibt sein Baulandgrundstück an Herrn WM, wobei bei Herrn WM mit diesem Erwerb keine Arrondierung verbunden ist.*

ISd § 30 Abs 2 Z 4 EStG sind Tauschvorgänge, nicht aber Veräußerungsvorgänge von der Befreiungsbestimmung erfasst. Wird nachfolgend das Grundstück veräußert, sind für die

steuerliche Beurteilung des Veräußerungsvorganges jedoch die steuerlich relevanten

Eigenschaften des (der) hingegeben Grundstücke(s) heranzuziehen. Somit soll nicht nur

gewährleistet werden, dass der Tauschvorgang selbst steuerneutral bleibt, sondern auch keine

Auswirkung auf die bei dem Tauschpartner jeweils steuerhängigen Reserven hat. (ISd. § 30 Abs. 2 Z 4 EStG).

Die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt, ist für jede von der Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung betroffene Person gesondert vorzunehmen (Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 30, Anm. 20).

Übersteigt die erhaltene Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke/s, stellt dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken iSd. § BO Abs. 2 Z 4 dar. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auf diese Grundstücksveräußerung nicht anwendbar. Die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt, ist für jede von der Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung betroffene Person gesondert vorzunehmen; liegt auf Grund einer Ausgleichszahlung von mehr als 50% ein Tauschvorgang iSd. § 30 Abs. 2 Z 4 nicht vor, hat dies keine Auswirkungen auf die anderen Beteiligten des Flurbereinigungsverfahrens (zB. jene Beteiligte, die keine Ausgleichszahlung erhalten oder jene Beteiligte, die eine Ausgleichszahlung entrichten (vgl EStR 2000 Rz. 6652).

In diesem gegenständlichen Fall, wurden keine Ausgleichszahlungen in Höhe von über 50% geleistet.

Somit ist für die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt für jede in die Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung einbezogene (betroffene) Person dies gesondert zu ermitteln (Bodis-Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn).

Daher hat in diesem gegenständlichen Fall ein Tausch der dem Flurverfassungsgesetz zu Grunde gelegen ist, stattgefunden. Da sich aber wie oben dargestellt wurde, die Befreiungsbestimmung auf die Person bezieht und nicht auf das Rechtsgeschäft, wurde dem Bf zum damaligen Zeitpunkt die Immobilienertragssteuer zu Unrecht vorgeschrieben, da die Arrondierung bei der Person des Bf. wirkt und nicht bei dem Rechtsgeschäft an sich. Daher stellen wir den Antrag der Berichtigung gem. § 293b BAO welche am 7.2.2019 eingereicht worden ist, stattzugeben“.

Aus der Begründung der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 1.7.2020 geht folgendes hervor:

„Offensichtliche Unrichtigkeiten sind nur dann gemäß § 293b BAO beseitigbar, wenn sie aus der Abgabenerklärung übernommen sind. Nach der Judikatur kommt es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde an. Wesentlich sei, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für die Behörde klar erkennbar gewesen sei, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte. Sie haben das E1 für 2014 am 31.08.2016 elektronisch eingebracht. Aus dieser war nicht erkennbar, dass für die – 2014 selbstberechnete und abgeführte – Immoest ein Befreiungstatbestand vorliegen könnte. Erst 2019 wurde von Ihnen der Bescheid des Landes OÖ über die Flurbereinigung vorgelegt. Abgabenerklärung ist nur die erste Erklärung, nicht aber eine später berichtigte Eingabe. Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens erkennbar, so wäre sie auch nicht nach § 293b BAO beseitigbar ...“.

Aus dem mit Schriftsatz vom 30.7.2020 eingebrachten Vorlageantrag unter Beifügung des Tauschvertrages vom 6.12.2013, der E-Mails vom 15.7.2015, 4.8.2015, des Antrags auf

Einleitung eines Flurbereinigungsverfahrens vom 21.9.2015, des Bescheids von der Agrarbehörde OÖ als Organ der Landesverwaltung vom 22.9.2015, der Beschwerde und der Beschwerdeverentscheidung geht folgendes hervor:

„.....Innerhalb offener Frist wird gem. § 264 BAO nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. In der Beschwerdeverentscheidung stützt sich die Begründung der Abgabenbehörde auf die Unrichtigkeit formeller Natur (§ 293b BAO stellt ein falsches Rechtsmittel dar).

Jedoch stellt bei neuer Kenntnisnahme des rechtskräftigen Bescheides der Agrarbezirksbehörde über die Zugrundelegung eines Flurbereinigungs Verfahrens in concreto einen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs 1 lit c BAO dar.

*Betreffend die Beschwerdegründe verweisen wir einerseits auf die bisherigen Ausführungen in der Beschwerde und andererseits auf die noch nicht erwähnte Auskunft von Herrn Mag. WB der in Rücksprache mit Herrn AB stand. Nach Antwort von Herrn AB vom 04.08.2015 betreffend „asymmetrische Arrondierung und Immo-Est-Befreiung“ kommt im wörtlichen Sinne die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG immer für denjenigen zur Anwendung, bei dem ein Grundstückstausch einen Flurbereinigungsvorgang darstellt. Wenn für einen Tauschpartner eine Flurbereinigung gegeben ist (und auch ein Tausch und keine Veräußerung vorliegt - dh keine Aufzahlungen über 50%), dann greift für diesen die Befreiung, wohingegen der andere Tauschpartner steuerpflichtig ist. Die Frage, ob ein steuerpflichtiger Tauschvorgang oder eine steuerfreie Flurbereinigung vorliegt, ist dabei für jede von der Flurbereinigung betroffene Person gesondert vorzunehmen. In unserem Ausgangsfall wurde entgegen der Befreiungsnorm des § 30 Abs 2 Z 4 EStG beziehungsweise ohne Berücksichtigung der Ermittlungen der Agrarbezirksbehörde unzweckmäßig zweimal die ImmoEst erhoben. Einerseits bei Herrn WM (IE vom 03/2014 iHv EUR 59.620,-) und andererseits bei Herrn ***Bf*** (IE vom 03/2014 iHv EUR 33.154). Hingegen wurde mit Bescheid der Agrarbezirksbehörde (vom 22. September 2015) der (Tausch-)Vertrag (vom 6. Dezember 2013) über die Bewilligung eines Flurbereinigungsverfahrens bewilligt. In der Folge soll der gesetzlichen Zielsetzung des § 30 Abs 2 Z 4 bei reinen Tauschvorgängen gerecht getan werden.*

*Daher ersuchen wir um Berücksichtigung der Befreiung von der ImmoEst für Herrn ***Bf***, da im gegenständlichen Tauschverhältnis nur der Rechtserwerb des Herrn ***Bf*** die Voraussetzungen eines Flurbereinigungsverfahrens erfüllt und dergestalt einen anderslautenden Bescheid nach sich gezogen hätte.*

Wir ersuchen um stattgebende Erledigung...“.

Aus dem vom Finanzamt übermittelten Vorlagebericht vom 10.12.2020 geht folgendes hervor:

„Sachverhalt:

Am 06.12.2013 wurde ein Tauschvertrag zwischen dem Beschwerdeführer ... und Herrn WM ... abgeschlossen. Tauschgegenstand des Beschwerdeführers (Beruf lt. Vertrag: Angestellter) bildet das in seinem Eigentum stehende neu gebildete Grundstück xy (Landw Feld/Wiese), EZ1, mit einem Flächenausmaß von 10.926 m². Unter Punkt III. des Tauschvertrages wird festgehalten, dass es sich bei dem neu gebildeten Grundstück xy um Bauerwartungsland handelt und dies daher mit € 221.033,00 (€ 20,23/m²) bewertet wird.

Tauschgegenstand des Vertragspartners WM (Beruf lt. Vertrag: Landwirt) bildet das in seinem Eigentum stehende Grundstück zz (Landw Feld/Wiese), EZ2, mit einem Flächenausmaß von 24.559 m². Bewertet wird dieses Grundstück mit € 221.031,00 (€ 9,00/m²). Ausgehend von der Gleichwertigkeit der beiden Grundstücke wird von einer Tauschaufzahlung in jeder Richtung ausdrücklich Abstand genommen.

Im Vertrag finden sich keine Vereinbarungen hinsichtlich der Immobilienertragssteuer. Die Immobilienertragssteuer wurde in der Höhe von € 33.154,00 am 08.05.2014 am Abgabenkonto des Beschwerdeführers gut gebucht.

Am 31.08.2016 wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 elektronisch an die Abgabenbehörde übermittelt. Ein Antrag auf Korrektur der Immobilienertragssteuer findet sich nicht und wurde die Einkommensteuer antragsgemäß am 05.09.2016 veranlagt.

Am 07.02.2019 wurde durch die steuerliche Vertretung elektronisch ein Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO gestellt. Ein Antragsvorbringen findet sich nicht, es wurde lediglich der Tauschvertrag vom 06.12.2013 sowie ein Bescheid der Agrarbehörde OÖ vom 22.09.2015 betreffend ein Flurbereinigungsverfahren vorgelegt.

Im Bescheid wird festgestellt, dass der zwischen Herrn WM und dem Bf abgeschlossene Flurbereinigungsvertrag vom 06.12.2013 hinsichtlich des neu gebildeten Grundstückes Nr. zz, EZ2, für die Durchführung der Flurbereinigung im Sinne der §§ 1 und 28 Oö. FLG 1979 erforderlich ist. Bei dem angeführten Grundstück handelt es sich um jenes, welches Herr WM dem Beschwerdeführer übertragen hat. Das Grundstück des Beschwerdeführers ist im Bescheid nicht angeführt.

Der Antrag wurde am 17.10.2019 abgewiesen, da der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 05.09.2016 keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aufweist, wogegen sich die nunmehrige Beschwerde richtet.

Beweismittel: Einkommensteuerbescheid 2014 Antrag § 293b vom 07.02.2019 samt Beilagen (Tauschvertrag und Bescheid Agrarbehörde) Abweisung des Antrages vom 17.10.2019

Stellungnahme: Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Ausführungen wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 01.07.2020 verwiesen und wird wie dort die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Materiell rechtlich ist folgendes auszuführen: Gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Befreiung jene Einkünfte, die aus Tauschvorgängen im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iS des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 resultieren. Das Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 und die jeweiligen Ausführungsgesetze der Länder zielen darauf ab, durch Veränderung von Besitz-, Benützungs-, und Bewirtschaftungsverhältnissen eine leistungsfähige und umweltverträgliche Landwirtschaft zu schaffen und zu erhalten (vgl. Urtz, Die Immobiliensteuer Update 2013, S. 111, mwN). Die Abgabenbefreiung setzt daher voraus, dass durch die Hingabe eines Grundstückes und der im Gegenzug erfolgenden Übernahme eines Ersatzgrundstückes eine Verbesserung der Agrarstruktur im Betrieb des Eigentümers des hingegebenen Grundstückes eintritt.

Es wurde der gegenständliche Tauschvertrag vom 6.12.2013 dem Flurbereinigungsverfahren zugrunde gelegt und ein Bescheid von der Agrarbehörde OÖ erlassen. Die Steuerbefreiung besteht für jene Grundstücke, für die aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften bezüglich der Flurverfassung die Wirkungen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens eintreten. Dass die Befreiung im Zuge eines Flurbereinigungsverfahrens nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gilt, wurde mit StRefG 2020 zusätzlich klargestellt (vgl. Jakom § 30, Rz 42). Der Beschwerdeführer ist nach den Angaben im gegenständlichen Tauschvertrag kein Landwirt, dh er bewirtschaftet keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Insoweit kann bereits aus diesem Umstand das gegenständliche Tauschgeschäft bei ihm zu keiner Verbesserung der Agrarstruktur führen. Weiters ist auch aus dem Bescheid der OÖ. Landesregierung vom 22.9.2015, GZ LNO ersichtlich, dass sich dessen Wirkungen nicht auf das vom Beschwerdeführer hingegebene Grundstück erstrecken. Damit fällt der Beschwerdeführer nicht unter den Anwendungsbereich des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988. Sohin ist nach Ansicht der Abgabenbehörde der Befreiungstatbestand des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht erfüllt und die Beschwerde sohin auch materiell rechtlich nicht berechtigt“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Elektronisch eingereicht wurde am 31.8.2016 die Einkommensteuererklärung 2014 ohne Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen und ohne anrechenbare Immobilienertragsteuer bzw. ohne Bekanntgabe einer Korrektur. Beilagen wurden elektronisch nicht übermittelt.

Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 5.9.2016 wurde der Bf. erklärungsgemäß veranlagt. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß mit einer Abgabengutschrift in Höhe von -1.379 € fest.

Am 7.2.2019 wurde mit dem Titel „Einkommensteuer-Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 b BAO“ eine Einkommensteuererklärung 2014 elektronisch beim Finanzamt eingebracht unter

Bekanntgabe der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen und sonstige Einkünfte in Höhe von 0,00 (KZ 572) und der Anrechenbaren Immobilienertragsteuer (KZ 576) in Höhe von 33.154,00 €. Elektronisch angehängt und mitübermittelt in der Begründung wurden der Bescheid Flurbereinigungsverfahren - Bescheid von der Agrarbehörde OÖ als Organ der Landesverwaltung vom 22.9.2015 - sowie der Tauschvertrag vom 6.12.2013.

Der Antrag gemäß § 293b BAO vom 07.02.2019 auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 05.09.2016 wurde abgewiesen mit der Begründung, dass der Einkommensteuerbescheid 2014 (ergangen am 5.9.2016) keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aufgewiesen habe.

Dagegen wurde Beschwerde eingebracht.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und dem oben dargelegten Verfahrensgang auf den verwiesen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Materiell rechtlich ist strittig, ob ein Befreiungstatbestand gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988, insbesondere der des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 beim Bf. gegeben gewesen sei und daher keine Immobilienertragsteuer im Jahr 2014 dem Bf. vorzuschreiben gewesen wäre.

A) Rechtsgrundlagen:

§ 293b BAO idF BGBl I Nr. 97/2002:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht."

§ 133 Abs. 1 BAO :

Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hierzu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Gemäß **§ 30 Abs. 2 EStG 1988** idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 sind von der Besteuerung ua ausgenommen die Einkünfte:

1.

2.

3.

4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfterelevanten Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes."

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

[...]

Die Einkünfte sind zu vermindern um

– die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;

[...]

§ 30a EStG 1988 (Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen):

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

§ 30b EStG 1988 (Immobilienvertragssteuer)

(1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30 c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienvertragssteuer). Die Immobilienvertragssteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienvertragssteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) [...]

§ 30c EStG 1988 (Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter):

(1) Im Rahmen einer Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 ist mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 zu enthalten.

(2) Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornehmen, haben gleichzeitig

1. dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden, und diesfalls

2. die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.

Die Mitteilung gemäß Z 1 hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die für die Selbstberechnung der Steuer notwendigen Daten zu enthalten.

(3) Die Parteienvertreter haben die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 zu entrichten und haften für deren Entrichtung. Ist die Fälligkeit noch nicht eingetreten, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung nach Abs. 2 Z 1. Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit der Immobilienertragsteuer nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.

(4) Die Selbstberechnung der Immobilienertragssteuer gemäß Abs. 2 Z 2 kann auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 unterbleiben, soweit ua

- die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nach § 30 Abs. 2 oder befreit sind.

Die §§ 41 Abs. 1 Z 10, 42 Abs. 1 Z 5 und 46 Abs. 1 Z 2 sind sinngemäß anzuwenden.

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1-9

10. er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt, für die

keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30 c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30 b Abs. 2 gegeben ist.

Der unbeschränkt Steuerpflichtige hat eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) gemäß **§ 42 Abs. 1 EStG 1988** abzugeben, wenn

1. er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder

.....

5. wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt werden, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30 c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30 b Abs. 2 gegeben ist.

Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen....

B) Rechtliche Ausführungen:

Zunächst ist zu betonen, dass dem anhängigen Verfahren ein Antrag auf Bescheidberichtigung nach § 293b BAO zu Grunde liegt mit der am 17.2.2019 übermittelten Einkommensteuererklärung 2014 und des in der Begründung beigelegten Anhangs 1, Bescheid von der Agrarbehörde OÖ als Organ der Landesverwaltung vom 22.9.2015 und des Anhangs 2, Tauschvertrag vom 6.12.2013.

Für das anhängige Verfahren entscheidend ist daher einzig, ob die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 293b BAO erfüllt sind.

Nach der Judikatur (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202) kommt es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde an. Wesentlich sei, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für die Behörde klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte.

Bei einem Widerspruch zwischen Angaben in der Abgabenerklärung und der Aktenlage sind nur die Akten des betreffenden Verfahrens maßgebend (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 293b Tz 5).

Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (VwGH vom 23.05.2007, 2004/13/0052,mwN).

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres

Ermittlungsverfahren durchzuführen (VwGH 1.7.2003, 97/13/0230; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049; 22.12.2004, 2004/15/0126; 19.1.2005, 2001/13/0235).

Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049).

Auch eine Unrichtigkeit, die auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht, ist nicht offensichtlich und berechtigt die Behörde nicht zu einer Berichtigung nach § 293b BAO (VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124).

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 (VwGH 16.05.2002, 98/13/0180).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn Abgabenerklärungen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind; Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich. (VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; 21.1.2004, 2002/13/0071; 22.12.2004, 2004/15/0126).

Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; 20.5.2010, 2007/15/0098).

Die Unrichtigkeiten müssen aus den Abgabenerklärungen (einschließlich Beilagen) selbst oder aus diesen in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 293b Anm 9 (Stand 1.1.2017, rdb.at) mit Verweis auf VwGH 20.05.2010, 2007/15/0098).

„Steuererklären“ heißt, dem Finanzamt die für die Veranlagung erforderlichen Grundlagen bekanntzugeben. Der Stpfl hat „zum Zweck der Veranlagung“ für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. Aus dem aufgezeigten Sinn und Zweck der Abgabenerklärungen ergibt sich damit, dass mit erfolgter Veranlagung eine erzwingbare Verpflichtung zur Abgabe der in Rede stehenden Abgabenerklärungen nicht mehr besteht (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022).

Laut Ritz (BAO 5. Auflage § 133 Tz 6) ist als Abgabenerklärung nur die erste Erklärung, nicht aber eine diese später berichtigende Eingabe (zB Selbstanzeige) zu verstehen (VwGH 16.1.1985, 83/13/0210, VfGH 17.6.1987, B 620/85; VwGH 23.1.1989, 88/15/0022; VwGH

24.4.1996, 92/13/0309). Daher ist § 293b BAO nicht anwendbar, wenn Unrichtigkeiten aus der Selbstanzeige übernommen werden (BFG 10.3.2016, RV/5101040/2015).

C) Erwägungen:

Entscheidungswesentlich ist somit, ob im Streitfall aus der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung in Verbindung mit der übrigen Aktenlage eine offensichtliche Unrichtigkeit erkennbar gewesen ist. Neben der angeführten Abgabenerklärung 2014 wurden vom Bf keine Beilagen bzw Unterlagen für das Jahr 2014 vorgelegt. Es sind keine Grundstücksveräußerungen und auch keine anrechenbare Immobilienertragsteuer angeführt und erklärt.

Ob nun eine Immobilienertragssteuerbefreiung gem. § 30 Abs. 2 EStG 1988, insbesondere eine im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG in Zusammenhang mit einem Flurbereinigungsverfahren gegeben ist, konnte das Finanzamt ohne nähere Prüfung gar nicht erkennen.

Es gibt nämlich keine Hinweise in der Erklärung bzw. im übermittelten Akt, die darüber hätten Aufschluss geben können, dass der Bf. aufgrund eines Grundstückstausches im Jahr 2014 gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 EStG von der Immobilienertragssteuer befreit gewesen ist bzw. war.

Auch wenn Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung gem § 30 Abs 2 von der Immobilienertragsteuer befreit sind und keine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer vorzunehmen gewesen sei bzw wäre, so hätten erst umfangreiche Sachverhaltsermittlungen bzw Rechtserhebungen stattfinden müssen, um feststellen zu können, ob ein diesbezüglicher Befreiungstatbestand im Sinne der Z 4 überhaupt vorgelegen ist. bzw. vorliegt. Dies auch im Hinblick darauf, weil mit der Entrichtung der Immobilienertragsteuer unter den Voraussetzungen des § 30b Abs. 2 die ESt als abgegolten gilt. Es ist außerdem zu bedenken, dass der Antrag auf Berichtigung erst mit 17.2.2019, also Jahre nach der Veranlagung für 2014 erfolgt ist.

Der steuerliche Vertreter regt selbst im Schreiben vom 30.7.2020 (Vorlageantrag) die Wiederaufnahme des Verfahrens an, indem er ausführt „Jedoch stellt bei **neuer Kenntnisnahme** des rechtskräftigen Bescheides der Agrarbezirksbehörde über die Zugrundelegung eines Flurbereinigungs Verfahrens in concreto einen Wiederaufnahmegrund gem § 303 Abs 1 lit c BAO dar“.

Daraus ergibt sich, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit gegeben ist. Die Behörde hätte um feststellen zu können, ob ein Befreiungstatbestand gemäß Z 4 vorliegt weitere Ermittlungen im Sachverhaltsbereich sowie weitere Untersuchungen im Rechtsbereich vornehmen müssen, zumal aus der Aktenlage diesbezüglich nichts zu entnehmen bzw. zu erkennen war. Eine Prüfung erfolgte in dieser Hinsicht bisher nämlich nicht.

Anzumerken ist außerdem, dass bei der am 17.2.2019 elektronisch eingebrachten Steuererklärung 2014 es sich nicht um die erste Erklärung handelt.

Dass heißt für den gegenständlichen Fall, dass als Abgabenerklärung die am 31.8.2016 elektronisch eingebrachte Einkommensteuererklärung 2014 zu definieren ist, die dem Einkommensteuerbescheid 2014 vom 5.9.2016 zugrunde liegt.

Die Offenlegung mit dem Titel „Einkommensteuer – Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO“ und die Einbringung einer weiteren Steuererklärung 2014 am 17.2.2019“ ist demnach als eine diese später berichtigende Eingabe zu verstehen.

Das Instrument der Bescheidberichtigung des § 293 b BAO kann somit mit der nun eingebrachten Eingabe vom 17.2.2019 nicht gezogen werden, da es sich um keine Abgabenerklärung handelt. Daraus ergibt sich somit, dass mit erfolgter Veranlagung eine erzwingbare Verpflichtung zur Abgabe der in Rede stehenden Abgabenerklärung nicht mehr besteht.

Auf § 293b gestützte Berichtigungen dürfen nur offensichtliche Unrichtigkeiten beseitigt werden. Aufgrund der am 1.8.2016 eingebrachten Steuererklärung ergeben sich keine offensichtlichen Unrichtigkeiten. Der steuerliche Vertreter des Bf hat in seinen Schriftsätzen diesbezüglich auch nichts mehr vorgebracht bzw ausgeführt.

Im Hinblick darauf, dass das Finanzamt laut Vorlagebericht auch noch eine andere Rechtsmeinung vertritt, liegt aufgrund der notwendigen Untersuchungen im Rechtsbereich diesbezüglich auch keine offensichtliche Unrichtigkeit vor.

Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO, die das Finanzamt bereits bei einer ordnungsgemäßen Prüfung der Abgabenerklärung und deren Beilagen mit Gewissheit hätte feststellen können, kann daher keine Rede sein. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung liegen - wie das Finanzamt zu Recht festgestellt hat - nicht vor. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass es für die Abgabenbehörde nicht erkennbar war, dass 2014 ein Befreiungstatbestand gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 EStG vorlag und somit eine Immobiliensteuerbefreiung für den Bf. nach der Z 4 bestanden hat.

Dies wäre erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens im Tatsachenbereich bzw. auch nach Untersuchung im Rechtsbereich, möglich gewesen.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde entschieden. Unrichtigkeiten sind nur dann offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist.

Die Angaben in der Abgabenerklärung bzw. Steuererklärung 2014 vom 31.8.2016 waren einleuchtend und schlüssig und deren Wahrheitsgehalt nicht anzuzweifeln.

Da somit kein Anwendungsfall des § 293b BAO gegeben ist, erübrigt sich in Bezug auf die Berichtigung des Bescheides eine Ermessensübung, insbesondere im Hinblick auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Die Anregung des steuerlichen Vertreters auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.1 lit. c BAO laut Vorlageantrag vom 30.7.2020 fällt nicht in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichts. Ob nun eine Wiederaufnahme vorliegt, wird das Finanzamt zu prüfen haben.

Der angefochtene Bescheid entspricht der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das erkennende Gericht folgt in seinem Erkenntnis der angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt folglich nicht vor.

Linz, am 13. September 2021