

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

1. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Leopold Dirnegger,
Franziskanergasse 4a, 3100 St. Pölten , gegen den Bescheid des Finanzamtes für
Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. Jänner 2011, ErfNr. 1/2010 betreffend
Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

2. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Leopold Dirnegger,
Franziskanergasse 4a, 3100 St. Pölten , gegen den an Frau A. B. gerichteten Bescheid
des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. Jänner 2011
und die an A. B. gerichtete Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2011, ErfNr. 2/2010
betreffend Grunderwerbsteuer beschlossen:

Die Beschwerde und der Vorlageantrag werden als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Jänner 2011 setzte das Finanzamt für
Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiels (FAGVG) unter der ErfNr. 1/2010 gegenüber
dem Beschwerdeführer (Bf.) betreffend einen "Kaufvertrag EZ 1 , KG C. vom
17. November 2010 mit D. E. " ausgehend von einem Kaufpreis in Höhe von
€ 123.500,00 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 4.322,50 fest.

Aus der dazu im Bemessungsakt ErfNr. 1/2010 ohne Eingangsvermerk des FAGVG
einliegenden Kopie des Kaufvertrages geht hervor, dass der zwischen dem Bf. als
alleinigem Käufer und Frau E. D. als Verkäuferin ein Kaufpreis von € 247.000,00

vereinbart worden war und dass die Verkäuferin ihre ausdrückliche Einwilligung erklärte, dass das Eigentumsrecht für den Bf. einverleibt werden könne.

Lt. Vermerk auf der Kaufurkunde wurde der Kaufvertrag vom Vertragserrichter am 23. November 2010 unter der ErfNr. 1/2010 angezeigt.

Aus einem im Bemessungsakt einliegenden Auszug aus dem Abgabeninformationssystem des Bundes (AIS) vom 24. Jänner 2011 geht hervor, dass unter der ErfNr. 1/2010 zum gegenständlichen Kaufvertrag vom 17. November 2010 nicht nur ein Rechtsvorgang zwischen dem Bf. und E. D., sondern ebenfalls am 23. November 2010 auch ein Rechtsvorgang zwischen der Ehegattin des Bf. und E. D., jeweils mit einem Betrag von € 0,00 erklärt worden war.

Zum zweiten Rechtsvogang erging lt. AIS jedoch keine Grunderwerbsteuerbescheid, sondern es wurde dieser vom FAGVG am 17. Jänner 2011 mit dem Vermerk "Abfall" erledigt.

Mit Notariatsakt vom 21. Oktober 2010 hatte der Beschwerdeführer (Bf.) mit seiner Ehegattin zuvor folgenden, auszugsweise dargestellten Ehepakt geschlossen:

".....

Die Vertragsparteien vereinbaren, hiermit eine Gütergemeinschaft unter Lebenden und auf den Todesfall zu begründen, von der das ganze – sohin das gegenwärtige und künftige - Vermögen einschließlich des ererbten Vermögens umfasst ist.

.....
Diesbezüglich stellen die Vertragsparteien fest, dass Herr F. B. grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaften Einlagenzahlen 2 und 3 je Grundbuch C. ist, an denen Frau A. B. durch die gegenständliche Begründung der Gütergemeinschaft Hälfteebigentümerin werden wird, zu welchem Zweck festgestellt wird, dass die Liegenschaft Einlagezahl 2 Grundbuch C. bewertet als Einfamilienhaus mit einem erhöhten Einheitswert von € 9.084,10 und die Liegenschaft Einlagezahl 3 desselben Grundbuchsbewertet als unbebautes Grundstück mit einem Einheitswert von € 3.560,97 sind

.....
Weiters stellen die Vertragsparteien fest, dass Herr F. B. beabsichtigt, die Liegenschaft Einlagezahl 1 Grundbuch C. käuflich zu erwerben, wobei als Käufer ungeachtet der gegenständlichen Gütergemeinschaft lediglich er selbst einschreiten wird.

Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich, dass entgegen dem Wortlaut des Kaufvertrages aufgrund der gegenständlichen Gütergemeinschaft im Grundbuch das Eigentumsrecht beider Vertragsparteien je zur Hälfte einverleibt werden soll, zu welchem Zweck sie hiermit ihre ausdrückliche Einwilligung erteilen, dass im Grundbuch auch über einseitiges Ansuchen ohne weiteres Einvernehmen ob der Liegenschaft Einlagezahl 1 Grundbuch C. das Eigentumsrecht je zur Hälfte für Herrn F. B., und Frau A. B.,einverleibt werden kann."

Zu diesem Vorgang liegt im Bemessungsakt ErfNr. 2/2010 eine mit dem Eingangsstempel des FAGVG vom 24. November 2010 versehen Kopie des darüber errichteten Notariatsaktes ein, aus der hervorgeht, dass die Urkunde mit dem Vermerk "Angezeigt am 23. 11. 2010 zu ErfNr. 2/2010 ErfNr. 10-1/2010" versehen ist.

Der vor Vertragsabschluss zuletzt festgestellte Einheitswert der als Einfamilienhaus bewerteten Liegenschaft EZ 1 Grundbuch C. betrug lt. aktenkundiger Einsichtnahme des FAGVG in das Abgabeninformationssystem des Bundes € 25.300,00.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. Jänner 2011 berichtigte das FAGVG gemäß § 293b BAO den unter der ErfNr. 1/2010 erlassenen Grunderwerbsteuerbescheid und setzte gegenüber dem Bf. die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 17. November 2010 an Stelle von € 4.322,50 ausgehend vom gesamten Kaufpreis von € 247.000,00 ausschließlich mit der Begründung, dass der Gesamtkaufpreis für den Kauf € 247.000,00 betrage, mit € 8.645,00 fest.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom selben Tag setzte das FAGVG gegenüber der Ehegattin des Bf. betreffend "*Ehepakte EZ 2, 3 und 377, KG C. vom 21. Oktober 2010 mit B. F.*" unter der ErfNr. 2/2010 Grunderwerbsteuer mit 2% von einem Wert der Grundstücke in Höhe von € 56.917,61, somit mit € 1.138,35 fest.

Gegen beide Bescheide vom 26. Jänner 2011 erhoben der Bf. und seine Ehegattin in einem gemeinsamen Schriftsatz unter Beilage einer Kopie der Aufsandungsurkunde vom 4. Jänner 2011 Berufung und begründeten diese wie folgt:

"Mit Notariatsakt vom 21.10.2010 haben wir eine Gütergemeinsamt unter Lebenden und auf den Todesfall begründet und darin festgehalten, dass F. B. bis dato Alleineigentümer der Liegenschaften EZ 2 und 3 je Grundbuch C. war, an denen A. B. durch die Gütergemeinschaft jeweils Hälfteeigentümerin wird. Weiters haben wir im genannten Notariatsakt festgehalten, dass F. B. die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch C. kaufen würde, wobei durch die Gütergemeinschaft nie von F. B. alleine, sondern von vornherein von uns beiden je zur Hälfte erworben würde.

Mit Kaufvertrag vom 17.11.2010 hat F. B. die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch C. gekauft.

Mit Aufsandungsurkunde vom 04.01.2011 (Beilage ./1) haben wir unter anderem vereinbart, dass aufgrund des Kaufvertrages vom 17.11.2010 im Hinblick auf die Gütergemeinschaft ob den Liegenschaften EZ 2 und 3 je Grundbuch C. ob einer Hälfte das Eigentumsrecht für A. B., ob der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch C. aber das Eigentumsrecht für uns beide je zur Hälfte einverleibt werden könne und ob allen drei genannten Liegenschaften die Beschränkung unseres Eigentumsrechtes durch die Gütergemeinschaft einverleibt werden könne.

In diesem Sinne liegt hinsichtlich der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch C. ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor, mit dem wir beide die genannte Liegenschaft je zur Hälfte von der Verkäuferin erworben haben.

Demgegenüber gehen die obgenannten Grunderwerbsteuerbescheide von zwei Erwerbsvorgängen aus, in dem zuerst F. B. Grunderwerbsteuer für den Kauf der ganzen Liegenschaft EZ 1 Grundbuch C. vorgeschrieben und anschließend A. B. Grunderwerbsteuer für den (unentgeltlichen) Erwerb einer Hälfte dieser Liegenschaft vorgeschrieben wurde."

Mit an die Ehegattin des Bf. gerichteter Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2011 wies das FAGVG die Berufung gegen den unter ErfNr. 2/2010 ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid und mit an den Bf. gerichteter Berufungsvorentscheidung vom selben Tag wies das FAGVG die Berufung gegen den unter ErfNr. 1/2010 ergangenen "Grunderwerbsteuerbescheid – Berichtigung gemäß § 293b zu Bescheid vom 17. Jänner 2011" ab.

Gegen beide Berufungsvorentscheidungen brachten der Bf. und seine Ehegattin eine gemeinsame, als Vorlageanträge zu wertende "Berufung" ein.

Da die gegenständlichen Berufungen am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig waren, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht (BFG) übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde Einsicht in FinanzOnline genommen.

Aus der jeweiligen "Auskunft Geschäftsfall Grunderwerb" ergibt sich, dass unter der ErfNr. 2/2010 vom Vertragserichter unter dem Titel "Ehepakte" mit Vertragsdatum 21. Oktober 2010 am 22. November 2010 eine elektronische "Anzeige der Abgabenerklärung" für die Ehegattin des Bf. als Steuerschuldnerin gelegt worden ist, wobei als "Wert Übriges Grundvermögen" ein Betrag von € 18.967,62 erklärt worden ist und dass unter der ErfNr. 1/2010 vom Vertragserichter unter dem Titel "Kaufvertrag und Ehepakt" mit Vertragsdatum 17. November 2010 am 22. November 2010 eine elektronische "Anzeige der Abgabenerklärung" für den Bf. und seine Ehegattin gelegt worden ist und zwei Rechtsvorgänge, nämlich eine Erwerb durch den Bf. um den halben Kaufpreis von € 123.500,00 und einen Erwerb durch seine Ehegattin ebenfalls um den halben Kaufpreis erklärt worden sind.

Über die Beschwerden wurde erwogen

1. Beschwerde gegen den an den Bf. gerichteten

"GRUNDERWERBSTEUERBESCHEID Berichtigung gemäß § 293b zu Bescheid vom 17. Jänner 2011" vom 26. Jänner 2011 zu ErfNr. 274.560/2011:

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

Auf Grund des § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind und auf Grund des § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht, wenn es in der

Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden hat, berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Auch wenn das Bundesfinanzgericht auf Grund des § 269 Abs. 1 BAO im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind und das Bundesfinanzgericht auf Grund des § 279 BAO berechtigt ist, hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle der Abgabenbehörde zu setzen, berechtigt dies das Bundesfinanzgericht im Falle einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO nicht, den vom Finanzamt herangezogenen Berichtigungsgrund zu ersetzen oder erstmals einen Berichtigungsgrund aufzugreifen (vgl. dazu Ritz BAO-Kommentar⁵, Rz 15a zu § 293b BAO; UFS 3.5.2007, RV/1459/-W02 und die vom BMF vertretene Rechtsansicht in den Richtlinien zur Berichtigung gemäß § 293b BAO vom 19. Mai 2009, 5.2 Begründung).

Im angefochtenen Berichtigungsbescheid sind die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO nicht dargelegt und es ist nicht aktenkundig, seit wann die Kopie der Kaufurkunde im Bemessungsakt einliegt und aus welcher Quelle diese Kopie stammt. Es kann lediglich aus den sonstigen Umständen vermutet werden, dass dem FAGVG zum Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 17. Jänner 2011 die Kopie des Kaufvertrages bereits vorlag.

Es wäre dem FAGVG oblegen gewesen im Berichtigungsbescheid darzulegen, ob die Übernahme der Unrichtigkeit aus der, im Übrigen nicht aktenkundigen, nur über FinanzOnline einsehbaren Abgabenerklärung erfolgte [lt. dem im Bemessungsakt einliegenden Auszug aus dem AIS beträgt die erklärte Bemessungsgrundlage € 0,00] und wenn ja, warum für die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung ihren Niederschlag findenden Rechtsauffassung klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Angaben an Hand der Aktenlage zum Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides geprüft hätte.

2. Beschwerde gegen den an die Ehegattin des Bf. ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. Jänner 2011 und Vorlageantrag gegen die an den Ehegatten der Bf. ergangene Berufungsvorenscheidung, jeweils ErfNr. 2/2010

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

§ 246 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet wie folgt:

"(1) Zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde ist jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

(2) Zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermeßbescheide ist ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3, 4 und 5, und gemäß § 194 Abs. 5 wirken."

Auch in der Fassung vor der Novellierung durch BGBl. I Nr. 14/2013 stellte § 246 Abs. 1 BAO darauf ab, an wen der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Weiters sieht die Bundesabgabenordnung noch eine Rechtsmittellegitimation für Bescheidbeschwerden gegen Abgabenbescheide für nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige (§ 248 BAO) und für Adressaten eines Beschlagsnahmeverfahrens (§ 225 Abs. 1 BAO) vor.

Bei Gesamtschuldverhältnissen ist nur der in Anspruch genommene Gesamtschuldner bzw der in Anspruch genommene Haftungspflichtige zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde berechtigt. Noch nicht herangezogene Gesamtschuldner oder Haftungspflichtige sind nicht beschwerdebefugt, sondern allenfalls gemäß § 257 BAO beitrittsberechtigt (vgl. Ritz, BAO5, § 246 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 3.6.1985, 84/15/0007; VwGH 27.4.1994, 92/13/0016; VwGH 19.9.2001, 2001/16/0253).

Gemäß § 257 Abs. 1 BAO kann einer Bescheidbeschwerde, über die noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist, beitreten, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger in Betracht kommt. Wer einer Berufung beigetreten ist, kann gemäß § 257 Abs. 2 BAO die gleichen Rechte geltend machen, die dem Beschwerdeführer zustehen.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach der Judikatur ist der Adressat namentlich zu nennen (vgl. VwGH 23.3.1998, 94/17/0413) und gehört das Adressfeld zum Bescheidspruch (vgl. zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017).

Gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (vgl. VwGH 7.3.1991, 90/16/0043). Die Bekanntgabe erfolgt (außer in den hier nicht relevanten Sonderfällen) bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Ein Bescheid ergeht nach Ritz an die Person, die (gem. § 93 Abs. 2 BAO) im Spruch des Bescheids genannt ist. Die Rechtsmittellegitimation setzt überdies voraus, dass der Bescheid dem Betreffenden gegenüber wirksam bekannt gegeben wird.

Nach der Rechtslage vor dem 31.12.2013 war eine Berufung, die von einem hiezu nicht Legitimierte eingebracht worden war, gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO (idF vor BGBl. I Nr. 14/2013) mit Bescheid zurückzuweisen (vgl. ua. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0253).

Nunmehr sieht § 260 Abs. 1 BAO vor, dass eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§262) oder mit Beschluss (§278) zurückzuweisen ist, wenn sie nicht zulässig ist (lit. a) oder nicht fristgerecht eingebbracht worden ist (lit. b).

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdevorentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Nach Abs. 2 leg.cit. ist zur Stellung eines Vorlageantrages der Beschwerdeführer (lit. a leg.cit.) und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt(lit. b leg.cit) und es ist nach Abs. 4 lit. e leg.cit. § 260 Abs. 1 BAO auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Damit wurde für Vorlageanträge gegen Berufungsvorentscheidungen die Regelung vor der Novellierung durch BGBl. I Nr. 14/2013 grundsätzlich gleich weitergeführt.

Der unter der ErfNr. 2/2010 erlassene Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. Jänner 2011 wurde ebenso wie die entsprechende Berufungsvorentscheidung vom FAGVG ausschließlich an die Ehegattin des Bf. gerichtet und weder an den Bf. adressiert noch zugestellt.

Daher hat dieser Grunderwerbsteuerbescheid wie auch die entsprechende Berufungsvorentscheidung nur gegenüber der Ehegattin des Bf. Wirkungen entfaltet und es war nur diese als jeweilige Adressatin aktiv legitimiert dagegen eine Bescheidbeschwerde (bzw. bis zum 31.12.2013 eine Berufung) bzw. einen Vorlageantrag einzubringen.

Auch aus dem Beitrittsrecht lässt sich nicht das Recht ableiten, das Rechtsmittel selbst zu ergreifen (vgl. Ritz, BAO5, § 257 Tz 9 unter Hinweis auf VwGH 7.3.1991, 90/16/0005). Bringt der Beitrittsberechtigte im eigenen Namen eine Bescheidbeschwerde ein, so ist dies nicht als Beitrittserklärung anzusehen (VwGH 20.1.1986, 84/15/0060; 24.5.1996, 94/17/0320, 0321; 17.11.2008, 2005/17/0077).

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis/einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis/der Beschluss 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.

Eine höchstgerichtliche Judikatur zur Rechtsfrage, ob im Anwendungsbereich des § 293b BAO der von der Abgabenbehörde verwendete Berichtigungsgrund im Beschwerdeverfahren ausgetauscht werden kann bzw. erstmals ein Berichtigungsgrund aufgegriffen werden kann, besteht nicht.

Da dieser Rechtsfrage nach Ansicht des BFG grundsätzliche Bedeutung zukommt, war die Revision nach Art. 133 Abs 4 B-VG diesbezüglich zuzulassen.

Da es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 16.12.2010, 2009/16/0091) entspricht, dass ein von einem hiezu nicht Legitimierte eingebrauchtes Rechtsmittel als unzulässig zurückzuweisen ist, war bezüglich der Zurückweisung der Rechtsmittel des Bf. gegen die an seine Ehegattin gerichteten Erledigungen keine Revision zuzulassen.

Wien, am 21. März 2016