

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adr***, vertreten durch Gewessler Rechtsanwaltsges.m.b.H., Schellinggasse 3, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 24. März 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. Februar 2017, betreffend Rückerstattung der Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 16. Februar 2017, zur Post gegeben am 17. Februar 2017, beantragte der anwaltliche Vertreter der Beschwerdeführerin (Bf.) eine Rückerstattung der Grunderwerbsteuer bzgl. des am 30. April 2007 mittels Kaufvertrag erfolgten Erwerbes einer Eigentumswohnung. Der Ehemann der Bf. sei zum Zeitpunkt des Erwerbes leitender Beamter beim Büro der Vereinten Nationen in Wien im Dienstgrad D-1 gewesen. Gemäß Abschnitt XII, Abschnitt 38 lit. c des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinten Nationen über den Amtssitz der Vereinten Nationen iVm Art. 34 des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen seien er und seine Ehefrau von der Entrichtung der Grunderwerbsteuer befreit. In Unkenntnis der Befreiungsbestimmung habe die Vertragsrichterin und Treuhänderin die Grunderwerbsteuer eingehoben, die Selbstberechnung vorgenommen und die selbstberechnete Gebühr abgeführt.

Die Bf. beantrage nunmehr unter Vorlage der Kopie der zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes gültigen Legitimationskarte des Ehemannes „die Rückzahlung der entgegen dem angeführten völkerrechtlichen Vertrag zu Unrecht erhobenen Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.875 Euro usw. nach Maßgabe der §§ 201, 202 und 239 BAO“. Mit einem ergänzenden Schriftsatz vom 20. Februar 2017 begehrte die Bf. weiters auch die gesetzlichen Zinsen ab Empfangnahme der zu Unrecht geleisteten Zahlung.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2017 wies das Finanzamt das Begehren ab. Begründend wurde ausgeführt: „Nach § 201 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 eine unrichtig selbstberechnete Abgabe mit Abgabenbescheid festgesetzt werden. Wegen Ablauf der normierten Fristen kommen die Festsetzungsgründe des § 201 Abs. 2 Z 1 und 2 und Abs. 3 Z 1 BAO nicht mehr in Betracht. Gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO ebenfalls eine Festsetzung erfolgen. Gem. § 304 BAO ist im gegenständlichen Fall wegen Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme nicht mehr zulässig. Somit ist auch eine Festsetzung gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO nicht mehr möglich.“

Dagegen wurde am 24. März 2017 Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass die Verjährungsfristen ausschließlich dem Schutz des Abgabepflichtigen dienen sowie der Verhinderung der Verewigung von Forderungsrechten. Wie der VwGH bereits in seiner Entscheidung vom 16.11.1984, 83/17/0163, festgestellt habe, verbiete es eine systemkonforme Auslegung der Verjährungsbestimmungen der BAO anzunehmen, der Behörde sei nach Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist eine Abgabenfestsetzung zu Gunsten des Abgabenschuldners verwehrt, zumal es sich hierbei notwendigerweise um eine Herabsetzung der Abgabenschuld handle und damit im Umfang der Herabsetzung, materiell rechtlich gesehen, keine „Geltendmachung“ derselben vorliege.

Beantragt wurde, den angefochtenen Bescheid zu beheben und den Anträgen vom 16.2. samt Ergänzung vom 20.2.2017 stattzugeben. In eventu wurde der Antrag gem. § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bzgl. der Versäumung der Frist zur Stellung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt und damit gleichzeitig der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO verbunden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. April 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt: „In der Beschwerde wurde auf das VwGH-Erkenntnis vom 16.11.1984, GZ 83/17/0163 mit nachfolgender Feststellung verwiesen. Eine systemkonforme Auslegung der §§ 200, 207 und 208 Abs. 1 lit d BAO (§§ 152, 156 und 157 lit c Bgld LAO) verbietet es jedoch anzunehmen, der Behörde sei nach Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist auch eine endgültige Abgabenfestsetzung ZUGUNSTEN des Abgabenschuldners verwehrt. Dem Begriff ‚festsetzen‘ kommt sohin im Zusammenhang mit der Verjährung des Rechtes der Behörde auf Festsetzung einer Abgabe nur eingeschränkte Bedeutung zu. In diesem konkreten Fall war die Rechtsfrage zu klären, ob nach Eintritt der

Verjährung eine endgültige Festsetzung einer Abgabe – zu Gunsten des Abgabenschuldners – zulässig wäre. Der beschwerdegegenständliche Fall ist insofern daher mit dem oben zitierten Fall nicht vergleichbar, zumal es sich nicht um einen vorläufigen Abgabenbescheid mit nachfolgender endgültiger Festsetzung handelt. Zu klären ist, ob nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist. Im § 304 BAO ist ausdrücklich abstrakt (somit zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen) normiert, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme nur dann zulässig ist, wenn der Antrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Ein entsprechender fristgerechter Antrag wurde nicht eingebracht und ist daher wegen Eintritt der Verjährung eine Festsetzung gem. § 201 BAO iVm. § 303 BAO nicht möglich. Diesbezüglich wird auch noch auf das VwGH-Erkenntnis vom 21.12.2016, GZ Ro 2015/13/0005 verwiesen. Darin stellt der VwGH fest, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens bei Antragstellung nach Eintritt der Verjährung nicht zum Erfolg geführt hätte.“

Im Vorlageantrag vom 18. Mai 2017 führte dazu die Bf. noch aus, dass die Überlegungen, die den Verwaltungsgerichtshof bei der Entscheidung vom 16.11.1984 zur GZ 83/17/0163 leiteten ohne Einschränkung auch auf eine Festsetzung gem. §§ 201, 202 und § 239 BAO zutreffen würden. Auch im gegenständlichen Fall gehe es um den Ablauf der Bemessungsverjährung und um eine erstmalige Festsetzung einer Abgabe, wobei es unerheblich sei, ob dieser Festsetzung ein vorläufiger Bescheid vorangegangen sei oder eine Selbstberechnung. Eine Ungleichbehandlung wäre sachlich nicht gerechtfertigt, da auch die Vorschriften der § 201 ff BAO vornehmlich dem Schutz des Abgabenschuldners dienen würden.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 18. April 2017 abgewiesen. Dieser Bescheid wurde rechtskräftig.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 24. Juli 2017, der der Bf. zugegangen ist, wurde ua. festgestellt, dass der seinerzeitige Erwerbsvorgang dem Finanzamt angezeigt wurde und ein Grunderwerbsteuerbescheid ergangen ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 übermittelte die vertragsverfassende Rechtsanwältin die Kopie eines Kaufvertrages, abgeschlossen am 30. April 2007 zwischen Frau ***1*** als Verkäuferin und der Bf. mit ihrem Ehemann als Käufer bzgl. einer Eigentumswohnung an das Finanzamt. Darin teilte die Rechtsanwältin mit: „Dieser Rechtsvorgang wurde im Wege der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer im Rahmen von FinanzOnline angezeigt, jedoch letztlich irrtümlich als ‚Abgabenerklärung‘ gesendet. Ich darf Sie daher um die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer im Bescheidsweg ersuchen und verbleibe mit freundlichen Grüßen“

Das Finanzamt erließ daraufhin am 31. Mai 2007 für den anteiligen Erwerb einen Grunderwerbsteuerbescheid über 3.937,50 € an die Bf., der am 6. Juli 2007 rechtskräftig wurde. Der Betrag wurde am 8. Juni 2007 an das Finanzamt überwiesen, die Unbedenklichkeitsbescheinigung wurde ausgestellt.

Der Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer durch den anwaltlichen Vertreter der Bf. erfolgte am 17. Februar 2017.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem elektronisch vorgelegten Akt, ErfNr. ***2***, und einer Abfrage im Abgabensinformationssystem des Bundes durch die RichterIn.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Für die Beurteilung von Anbringen ist der Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes maßgebend (VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152).

Gegenstand des Verfahrens ist der Antrag auf Rückerstattung der im Jahr 2007 geleisteten Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Begehren auf erstmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach einem angeblich mittels Selbstberechnung bekanntgegebenen Erwerbsvorgang („Rückzahlung der zu Unrecht erhobenen Grunderwerbsteueruzw. nach Maßgabe der §§ 201, 202 und 239 BAO“). Somit ist dieser Antrag als Antrag gemäß § 201 Abs. 1 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zu werten.

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne dass vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (wie zB eine bescheidmäßige Festsetzung) abgewartet werden müssen. Die Selbstbemessung einer Abgabe kann gesetzlich angeordnet oder - wie im Grunderwerbsteuergesetz im § 11 vorgesehen – gestattet sein.

In einem solchen Fall der Selbstberechnung ergeht also von vornherein kein Bescheid und ersetzt die Selbstberechnungserklärung die Unbedenklichkeitsbescheinigung. Zur Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden wurde durch das AbgRmRefG § 201 BAO neu gefasst (Ritz, BAO⁶, § 201 Rz 3).

§ 201 BAO regelt die erstmalige Festsetzung solcher Abgaben (Selbstberechnungsabgaben) mit Abgabenbescheid. Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs 1 BAO stets voraus,

- dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder
- dass der Abgabepflichtige, obwohl er hiezu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes handelt es sich im gegenständlichen Fall aber – entgegen der Annahme des Vertreters der Bf. – nicht um eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, sondern wurde bereits ein Abgabenverfahren durch das Finanzamt durchgeführt, das mit einem rechtskräftigen Bescheid abgeschlossen wurde. Eine Anwendung des § 201 BAO, der unter gewissen Voraussetzungen die erstmalige Festsetzung der Abgabe zum Inhalt hat, kommt also schon grundsätzlich nicht in Betracht und es sind die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 201 BAO nicht mehr zu prüfen.

Das Bundesfinanzgericht ist nach § 279 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen. Die Bf. begehrte die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer iZm § 201 BAO, dh sie beantragte die (erstmalige) bescheidmäßige Fest- bzw. Nichtfestsetzung der Abgabe. Aufgrund der Tatsache, dass keine Selbstberechnung durchgeführt wurde und bereits am 31. Mai 2007 eine bescheidmäßige Abgabefestsetzung erfolgt ist, ist eine Abweisung dieses Antrages als rechtsrichtig anzusehen und war die Bescheidbeschwerde abzuweisen.

Obwohl eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist, weil der Antrag der Bf. vom 16. Februar 2017 nicht als Antrag auf diesen Verfahrenstitel angesehen werden kann, wird der Vollständigkeit halber noch Folgendes ausgeführt:

§ 303 BAO lautet: „(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.“

§ 304 BAO idGF nach dem JStG 2018, BGBl. I 2018/62, lautet: „Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.“

Bei den Bestimmungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens handelt es sich um Bestimmungen des Verfahrensrechtes. Bei Änderungen verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076).

Die Neufassung des § 304 BAO (die Vorgängerbestimmung idF BGBl. I 14/2013 wurde vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben) trat gemäß § 323 Abs. 56 BAO mit 1. Jänner 2019 in Kraft. Als verfahrensrechtliche Norm ist sie grundsätzlich ab ihrem Inkrafttreten anwendbar und wäre daher auch im gegenständlichen Fall beachtlich.

Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer 5 Jahre. Nach § 208 Abs. 1 lit a BAO begann die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Abgabenanspruch ist gegenständlich im Jahr 2007 entstanden und ist die Bemessungsverjährung daher mit 1.1.2013 eingetreten, weshalb der Antrag vom 16. Februar 2017 jedenfalls als verspätet anzusehen wäre, wenn man ihn - entgegen dem Inhalt seiner Erklärung - als einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens werten wollte. Von einem nach § 304 lit. a oder b BAO fristgerecht gestellten Antrag könnte man keinesfalls sprechen, weil dieser weder vor dem Ende der Verjährungsfrist noch innerhalb dreier Jahre ab Rechtskraft des Bescheides gestellt worden ist.

Die Anknüpfung der Wiederaufnahme an die Verjährungsbestimmungen führt zu einer Einschränkung der Antragsmöglichkeit und dient vornehmlich dem Zweck Rechtsfrieden zu schaffen. Die zeitliche Befristung eines solchen Antrages ist verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. VfGH 30.11.2017, G131/2017).

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.

Die zu lösende Rechtsfrage, ob beim vorliegenden Sachverhalt § 201 BAO zur Anwendung gelangen kann, ergibt sich klar und eindeutig aus der gesetzlichen Bestimmung, weshalb ihr keine grundsätzliche Bedeutung zukommt und eine Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 17. Juli 2020