

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Juli 2022 betreffend Grunderwerbsteuer zu ***ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Selbstberechnung GrESt für Kaufvertrag vom 1.8.2018

Am 7.10.2018 führte Rechtsanwalt ***RA*** (kurz RA) über FinanzOnline unter ***ErfNr*** die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für einen am 1.8.2018 zwischen Frau ***V*** als Verkäuferin und der ***Bf*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Erwerberin abgeschlossenen Kaufvertrag durch.

Dabei wurde beim Steuersatz ausgewählt „*Erwerb durch § 26a Abs .1 Z. 1 GGG Personenkreis (§ 7 Abs. 1 Z. 2 lit. d + § 7 Abs. 1 Z. 2 lit. a) inkl. Verlassenschaften*“ und beim Feld „Grundvermögen“ ein Betrag iHv € 72.042,74 eingetragen und so die Grunderwerbsteuer mit € 360,21 (0,5% von € 72.042,74) selbstberechnet.

Bei der am 9.12.2018 erfolgten Anmeldung der Selbstberechnung über FinanzOnline wurde für die Kaufvertragsurkunde kein Zugangscode zu einem elektronischen Urkundenarchiv bekanntgegeben. Die Kaufvertragsurkunde wurde im Zuge der Selbstberechnung auch nicht in anderer Form ans damals für die Erhebung der Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt für

Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) übermittelt.

Überprüfung der Selbstberechnung durch das FA - Ermittlungen

Erst im Zuge der Überprüfung der Selbstberechnung nahm das FA über die Urkundensammlung des Grundbuchs Einsicht in den Kaufvertrag. Wann diese Abfrage erfolgte ist nicht aktenkundig.

Weiters tätigte das FA am 21.9.2019 eine Abfrage im Grundinformationssystem zu ***EWAZ*** über den Bodenwert der gegenständlichen Liegenschaft zum Stichtag 1.1.2018.

Am 21.9.2019 erfolgte ein Telefonat zwischen einer Mitarbeiterin des Finanzamtes und dem (damaligen) Steuerberater der Bf. wegen „Wert der Berechnung“ (so der Aktenvermerk des Finanzamtes).

Noch am 21.9.2019 erfolgte eine Emailkorrespondenz zwischen dem Steuerberater und der Finanzamtsmitarbeiterin mit folgendem Inhalt:

21.9.2019, 10:56 Email des Steuerberaters ans FA:

*„Sehr geehrte Frau ***2***,
wie heute kurz telefonisch besprochen übermittle ich Ihnen in der Anlage die Grundstückswert-Berechnung vom 16.07.2018 sowie den abgeleiteten Grundstückswert für die 97/3270 Nutzwerte.
Bei allfälligen Fragen stehe ich Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.“*

21.9.2019, 12:22 Email FA an Steuerberater:

*„Sehr geehrter Herr ***1***.
Vielen Dank für Ihren heutigen Anruf. Der Akt wurde bereits abgezeichnet und daher ist von unserer Seite nichts mehr zu veranlassen.“*

Offensichtlich aus Anlass eines durch die Verkäuferseite erfolgten Antrages auf Akteneinsicht vom 22.5.2022 nahm das FA den gegenständlichen Bemessungsakt nochmals in Bearbeitung und erfolgte nochmals eine Überprüfung der zu ***ErfNr*** durchgeführten Selbstberechnung.

Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO

Mit Bescheid vom 11.7.2022 setzte das FA für den gegenständlichen Kaufvertrag gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO gegenüber der Bf. die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs.

1 Z 3 GrEStG mit 3,5 % des Kaufpreises iHv € 291.626,00, somit € 10.206,91 fest. Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

„Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen würden. Nach Überprüfung der Selbstberechnung wurde festgestellt, dass die Grunderwerbsteuer von einer falschen Bemessungsgrundlage berechnet wurde.

Diese neue Tatsache ergab sich durch Einsicht in den Kaufvertrag aus der Urkundensammlung des Grundbuchs.

Bemessungsgrundlage bei einem Kaufvertrag stellt die Gegenleistung gern. § 5 GrEStG dar. Dies ist im gegenständlichen Fall der Kaufpreis in Höhe von € 291.626,00. Der Steuersatz beträgt 3,5 %.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.“

Beschwerde

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. den Bescheid ersatzlos aufzuheben, da aufgrund der Offenlegung des gesamten Sachverhalts (Korrespondenz mit dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern) keine Wiederaufnahmsgründe gemäß § 303 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vorlägen und der Behörde ein selbstberechneter Betrag in Höhe von 360,21 bekanntgegeben worden sei.

Weiters wurde die ersatzlose Aufhebung auch deshalb beantragt, da es sich um einen Sachverhalt gem. § 7 (1) 2a GrEStG (Einlage ohne Gegenleistung) handle.

Zur Begründung führte die Bf. aus, dass der Betrag in Höhe von 360,21 selbst berechnet und der Behörde (Frau ***2***) am 21.1.2019 mitgeteilt worden sei (siehe dazu die E-mailkorrespondenz). Die Berechnungsgrundlagen seien (samt Erläuterungen) seien aus den Anlagen 1/1 und 1/2 zu entnehmen. Die Berechnung der Grunderwerbsteuer sei auf Basis der 97/3270 Anteile an der Gesamtliegenschaft erfolgt.

= > Gesamtgrundstückswert = 2.428.657,41 (Anlage 2/1, 2/2, 2/3) x 97/3270 Anteile = 72.042,74 anteiliger Grundstückswert.

Tarif gemäß § 7 (1) 2a GrEStG (Einlage ohne Gegenleistung): 72.042,74 x 0,5 % = 360.21 Zur rechtlichen Begründung wurde auf ein Email des ehemaligen Steuerberaters an den die Selbstberechnung durchführenden Rechtsanwalt vom 25.10.2018 mit auszugsweise folgendem Inhalt verwiesen:

„§ 26a GGG Abs. 1 besagt, dass abweichend von § 26 GGG für die Bemessung der Eintragungsgebühr der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30 % des Werts des einzutragenden Rechts, heranzuziehen ist.

In § 26a GGG Abs. 1 Z 2 ist der Erwerbsvorgang zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschaft (sic) genannt.

*Der Kaufvertrag zwischen ***V*** und der ***Bf*** ist ein Geschäft unter nahen Angehörigen welches unter die Angehörigenjudikatur fällt. Die Angehörigenjudikatur erfordert die Fremdüblichkeit des Geschäftes (Vgl. hierzu Jakom/Lenneis EStG, 2018 § 4 Rz 335ff). Diesbezüglich verweise ich auch explizit auf die Meldung zum Register der Wirtschaftlichen Eigentümer in der Anlage (10474 ***Bf***.PDF).*

*Nunmehr zur Fremdüblichkeit des Geschäftes - Kaufvertrag ***V*** - ***Bf***:*

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.6.06, 2002/13/0119). Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (s VwGH 1.12.92, 92/14/0149) [Vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2018 § 4 Rz 336].

[...]

Demnach handelt es sich um ein Geschäft welches dem Fremdvergleich nicht standhält. Deswegen handelt es sich beim vorliegenden Geschäft um eine Einlage des Gesellschafters in die Gesellschaft. Gesellschaftsrechtlich würde der Kauf unter die verbotene Einlagenrückgewähr fallen. Ich verweise in diesem Zusammenhang auf die familia suspecta (Vgl. Eckert/Schopper/Köppl, Das Verbot der „Einlagenrückgewähr“, Wien 2014, S 81ff).

Die Einlage ist daher gem. § 26 a Abs. 1 Z 2 GGG mit dem dreifachen Einheitswert, maximal jedoch mit 30 % des Werts des einzutragenden Rechts zu bewerten. Daraus abgeleitet ergibt sich die Eintragungsgebühr in Höhe von EUR 138,44 (1,1 % von 12.585,20) [maximal 30 % des Werts des einzutragenden Rechts, das sind 1,1 % von 23.137,92 (30 % von 77.126,40) EUR 254,52.“

Das Geschäft zwischen ***V*** und der ***Bf*** sei deshalb als Geschäft zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen, da ihr damaliger Ehegatte ***EHEGATTE*** der Alleingesellschafter der Alleingesellschafterin (***3*** GmbH) der Erwerberin (***Bf***) war (siehe beiliegenden WiEReG Auszug).

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 10.8.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Begründung hat folgenden Inhalt:

*„Dem Bescheid vom 11.7.2022 liegt der Kaufvertrag vom 1.8.2018 zugrunde. Dieser Kaufvertrag wurde zwischen Frau ***V*** und der ***Bf*** abgeschlossen. Gemäß §*

7(1) GrEStG gilt ein Erwerb dann als unentgeltlich, wenn er unter den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes angeführten Personenkreis abgeschlossen ist.

Der begünstigte Steuersatz ist nur auf Erwerbsvorgänge anwendbar, die zwischen natürlichen Personen stattfinden. Das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Gesellschafter der erwerbenden Gesellschaft und dem Veräußerer kann daher keine Berücksichtigung finden, auch wenn der Gesellschafter Eigentümer sämtlicher Geschäftsanteile ist.

Zu dem in der Beschwerde erhobenen Argument es liege kein Grund für eine Wiederaufnahme vor ist zu entgegnen, dass sich bei Überprüfung der Selbstberechnung erwiesen hat, dass diese nicht richtig erfolgte. Gemäß § 201 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt eine entsprechende Festsetzung vorzunehmen.

Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 19.8.2022 beantragte die Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 10.1.2023 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht (der auch der Bf. übermittelt wurde) gab das FA eine Stellungnahme mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

„Die Behörde kann gemäß § 201 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO eine selbstberechnete Abgabe mit Bescheid festsetzen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung aufgrund einer neu hervorgekommenen Tatsache oder eines Beweismittels als unrichtig erweist (vgl. BFG 16.07.2020, RV/5101671/2018).

Maßgeblich ist, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehrigen Entscheidung gelangen konnte. Es ist somit entscheidend, ob sich die Behörde beim damaligen Wissenstand ein klares Bild vom tatsächlichen Sachverhalt verschaffen konnte, ohne weitere Erhebungen durchführen zu müssen (vgl. UFSL 03.05.2006, RV/0397-L/05; BFG 12.05.2022, RV/102381/2021; VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314).

Gegenstand der in der Beschwerde angehängten Korrespondenz war die Ermittlung des Grundstückswerts.

Weder der Sachverhalt noch die zugrundeliegende Rechtsansicht wurden näher ausgeführt. Der Kaufvertrag lag der Behörde im Zeitpunkt der Selbstberechnung nicht vor und wurden sämtliche Urkunden erst nachträglich durch die Abgabenbehörde im Grundbuch abgefragt.

Für das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist es bedeutungslos, aus welchem Grund der Abgabenbehörde Tatsachen oder Beweismittel unbekannt geblieben sind (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102; Stoll, BAO, zu § 303 Rz 38 mwN). Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist zulässig, wenn aktenmäßig

erkennbar ist, dass die Tatumstände nachträglich hervorgekommen sind (vgl. BFG 12.05.2022, RV/7102381/2021).

Durch Einsichtnahme in den Kaufvertrag in der Urkundensammlung des Grundbuchs wurde der Sachverhalt vollständig aufgeklärt und festgestellt, dass kein unentgeltlicher Erwerbsvorgang iSd § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorlag, bei dem die Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert zu erheben war, sondern dass für den Liegenschaftserwerb eine Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 GrEStG zu erbringen war, sodass die Grunderwerbsteuer bei einem Erwerbsvorgang unter Fremden von der Gegenleistung zu berechnen gewesen wäre. Somit sind nach Bekanntgabe der Selbstberechnung aus Sicht der Abgabenbehörde Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Nach dem Trennungsprinzip sind Gesellschaften strikt von den Gesellschaftern zu unterscheiden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern Band II zu § 7 GrEStG Rz 1a; Arnold/Bodis, Kommentar zum GrEStG II, zu § 7 Rz. 3). Verwandtschaftsverhältnisse zwischen juristischen und natürlichen Personen sind bereits begrifflich ausgeschlossen und können auch dann nicht berücksichtigt werden, wenn der Gesellschafter Eigentümer sämtlicher Geschäftsanteile ist (vgl. VwGH 10. 5.1984, 84/16/0061; VfGH 06.10.1972, B 322/71; Arnold/Bodis, GrEStG II, zu § 7 Rz 10).“

Beweiserhebung durch das BFG

Von der zuständigen RichterIn des BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ***ErfNr*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurde noch Beweis erhoben durch eine Firmenbuchabfrage zu ***FN***. Daraus ergibt sich, dass die Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom 17.02.2023 aufgelöst wurde und am xx.6.2023 die Löschung infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch eingetragen wurde.

Weiters wurden Abfragen im Abgabensinformationssystem des Bundes getätigt und ergibt sich daraus, dass die sich aus dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid ergebende Nachforderung iHv 9.846,70 am 8.9.2023 durch Überweisung entrichtet wurde, sodass es bei einer Stattgabe des gegenständlichen Rechtsmittels zu einem Aktivvermögen der Bf. kommen könnte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 01.08.2018 verkaufte Frau ***V*** (nunmehr ***V1***) an die ***Bf*** 97/3270 Anteile der ***EZ KG*** um einen Kaufpreis von € 291.626,00.

Alleingesellschafterin der Käuferin ist die ***3*** GmbH. Alleingesellschafter der ***3*** GmbH ist der (damalige) Ehegatte von Frau ***V***, Herr Ing. ***EHEGATTE***.

Nach einem Verkehrswertgutachten vom 14.03.2018 betrug der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaftsanteile € 77.126,40. Der anteilige Grundstückswert auf Grundlage der Pauschalwertmethode betrug nach der Berechnung vom 16.7.2018 € 72.042,74.

In der außerordentlichen Generalversammlung vom 17.2.2023 wurde die Auflösung und Liquidation der Bf. beschlossen und Herr Ing. ***EHEGATTE*** zum Liquidator bestellt.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 7.6.2023 wurde der Bericht des Liquidators über die Beendigung der Liquidation genehmigend zur Kenntnis genommen und dem Liquidator für seine Tätigkeit die Entlastung erteilt.

Mit Eingabe vom 7.6.2023 beantragte der Liquidator beim Firmenbuch unter Anschluss des Gesellschafterbeschlusses vom 7.6.2023, des Belegblattes der Wiener Zeitung und der Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 160 Abs. 3 BAO die Löschung der Bf. infolge beendeter Liquidation.

Am xx.6.2023 führte das Landesgericht ***X*** die Löschung der Bf. infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch durch.

Der hier strittige Abgabebetrag in Höhe von Euro 9.846,70 wurde entrichtet und beträgt der Saldo des Abgabekontos der Bf. Euro 0,00. Ein Betrag in Höhe von Euro 189,32 ist ausgesetzt, wobei der ausgesetzte Betrag nicht die streitgegenständliche Abgabenschuld betrifft. Auf Grund der gegenständlichen Beschwerde könnte es zu einem Abgabenguthaben kommen und besteht daher noch ein weiterer Abwicklungsbedarf der Bf.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen gründen sich auf die Angaben der Bf. in ihren Schriftsätzen und die von ihr vorgelegte Unterlagen sowie auf die vom BFG durchgeführten Abfragen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Parteifähigkeit der Bf.

Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat bloß deklarativen Charakter. Eine GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, solange ein Vermögen vorhanden ist und Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldern bestehen. Die Rechtspersönlichkeit der

Gesellschaft besteht solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220).

Ein solcher Abwicklungsbedarf ist erst dann nicht mehr gegeben, wenn die Abgabenfestsetzung zu keinem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen kann (vgl. VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Die Bf. wurde zwar bereits infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht. Am Abgabekonto der Bf. beträgt der Saldo Null und könnte im Fall einer vollumfänglichen Stattgabe ein Guthaben auf dem Abgabekonto der Bf. entstehen und verfügt die Bf. sohin noch über ein abwickelbares Aktivvermögen.

Es ist daher noch nicht von einer Vollbeendigung der Bf. auszugehen und ist die Parteifähigkeit der Bf. noch nicht erloschen und erfolgt die Zustellung der gegenständlichen Entscheidung an die Bf. zu Händen ihres gewillkürten Vertreters.

Zur Höhe der Grunderwerbsteuer

Das Grunderwerbsteuergesetzes 1987 bestimmt in der hier entscheidungsmaßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 163/2015 wie folgt:

Art der Berechnung

§ 4 GrEStG 1987:

(1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. ...

Tarif

§ 7 Abs 1 GrEStG 1987:

"1. a) Ein Erwerb gilt als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,*
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,*
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%*

des Grundstückswertes beträgt.

b) Ein Erwerb gilt als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erfolgt.

c) Ein Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis gilt als unentgeltlich.

d) Liegt eine Gegenleistung vor und ist ihre Höhe nicht zu ermitteln, gilt der Erwerbsvorgang als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung in Höhe von 50% des Grundstückswertes angenommen wird.

2. a) Die Steuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken

- für die ersten 250 000 Euro.....0,5%,

- für die nächsten 150 000 Euro.....2%,

- darüber hinaus.....3,5%

des Grundstückswertes.

Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3.

.....

b) Bei Erwerben, die unter § 3 Abs. 1 Z 2 fallen, ist die Steuer nach lit. a zu berechnen, beträgt aber höchstens 0,5% vom Grundstückswert. Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3. Im Fall einer Nacherhebung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. f ist die Steuer ohne Begrenzung zu berechnen.

c) Die Steuer beträgt bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%.

d) Die Steuer beträgt bei Erwerben, bei denen die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 und 2 vom Einheitswert zu berechnen ist, 2%.

3. In allen übrigen Fällen beträgt die Steuer 3,5%.“

Unstrittig ist, dass durch Abschluss des Kaufvertrages zwischen Frau ***V*** und der Bf. ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang verwirklicht wurde, für den am 1.8.2018 die Grunderwerbsteuerschuld entstanden ist. Es sind daher die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in der am 1.8.2018 geltenden Fassung anzuwenden.

Strittig ist hier nur, ob die Bf. dem begünstigten Personenkreis des § 26a Abs. 1 Z. 1 GGG angehört und der Erwerbsvorgang daher nach § 7 Abs. 1 lit. c GrEStG als unentgeltlich gilt.

§ 26a Abs. 1 Z. 1 GGG über begünstigte Erwerbsvorgänge im Familienverband lautet in der zum 1.8.2018 maßgeblichen Fassung wie folgt:

„(1) Abweichend von § 26 ist für die Bemessung der Eintragungsgebühr bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts (§ 26 Abs. 1), heranzuziehen:

1. bei Übertragung einer Liegenschaft an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers;“

§ 26a Abs. 1 Z. 1 GGG stellt auf zwischen natürlichen Personen verwirklichte Erwerbsvorgänge ab und ist daher auf einen zwischen einer natürlichen Person und einer juristischen Person abgeschlossenen Kaufvertrag nicht anwendbar.

Die Bestimmung des § 26a Abs. 1 Z. 2 GGG, die bestimmte Erwerbe durch eine juristische Person begünstigt, betrifft nur die Eintragungsgebühr. Auf diese Bestimmung verweist das Grunderwerbsteuergesetz nicht.

Die Bestimmung des § 7 GrEStG Abs. 1 Z. 1 a GrEStG, die definiert bei welchen Wertverhältnissen ein Erwerb als unentgeltlich, teilentgeltlich und entgeltlich gilt, stellt auf das Verhältnis der Gegenleistung zum Grundstückswert ab (und nicht umgekehrt) und gilt ein Erwerb demnach als entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswertes beträgt. Hier übersteigt die Gegenleistung (Kaufpreis) mit € 291.626,00 nicht nur den Grundstückswert von € 72.042,74, sondern auch den Verkehrswert von € 77.126,4 deutlich. Es dürfte daher hier zwar eine deutliche Vermögensverschiebung zu Gunsten der Verkäuferin und zu Lasten der Erwerberin vorliegen. Auf diese Art der „Unentgeltlichkeit“ kommt es aber bei der Definition im GrEStG gerade nicht an, sondern nur darauf, ob die Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswertes beträgt. Bei einem Fall wie hier, in dem die Gegenleistung den Grundstückswert übersteigt ist daher die Bemessung nach der Generalregel von der Höhe der Gegenleistung (und nicht vom niedrigeren Grundstückswert) unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5 % vorzunehmen. Die Grunderwerbsteuerschuld für den gegenständlichen Kaufvertrag beträgt daher € 10.206,91 (3,5% von € 291.626,00) und erweist sich daher die mit € 360,21 vorgenommenen Selbstberechnung als unrichtig.

Voraussetzungen für Bescheid nach § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe, hinsichtlich der die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen angeordnet oder gestattet ist, unter anderem dann von Amts wegen erstmalig mit Abgabenbescheid festsetzen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 303, Tz 21 und die dort zitierte Judikatur).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen

die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262).

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich (etwa im Zuge einer Außenprüfung) neu hervorkommen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, Rz 37 zu § 201 BAO).

Im Fall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ist entscheidend, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamts in seinem Bescheid dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012).

Gemäß § 13 Abs. 1 GrEStG haben Selbstberechnung und Anmeldung der Grunderwerbsteuer elektronisch zu erfolgen. Ist über einen in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Erwerbsvorgang eine Urkunde errichtet worden, welche in einem Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen.

Wurde in der Anmeldung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer der Zugriffscode für den Kaufvertrag angegeben, kann sich das Finanzamt Kenntnis vom Inhalt des Kaufvertrages verschaffen. Die rechtliche Würdigung des Vertragsinhaltes stellt in diesem Fall keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar (vgl. BFG 08.10.2020, RV/3100395/2017)

Zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr hat das BFG entschieden, dass im Unterschied zu einer vom Finanzamt auf der Grundlage der vom Gebührenschuldner vorgelegten Vertragsmuster bewilligten Selbstberechnung gem § 3 Abs 4 GebG (vgl dazu VwGH 18.6.2002, 99/16/0354), sich bei einer gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 GebG erfolgten Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren das Wissen des Finanzamtes nach der Maßgabe der gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 GebG iVm § 3 Abs 4a GebG vom Bestandgeber geführten Aufschreibungen im Allgemeinen auf Angaben zur Art des Rechtsgeschäftes, zu den Namen der Vertragspartei(en), zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld, zur Höhe der Bemessungsgrundlage und zur Höhe der selbst berechneten Gebühr beschränkt. Die erstmalige Kenntniserlangung des Finanzamtes von dem der Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren zugrunde gelegten Urkundeninhalt führt somit aus der Sicht des Finanzamtes in der Regel zu einem Hervorkommen neuer Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO. (vgl. BFG 18.08.2020, RV/7103171/2016).

Zum Einwand, dass hier der Sachverhalt mit der Emailkorrespondenz vom 21.1.2019 offen gelegt worden sei, ist Folgendes zu sagen:

Diese „Offenlegung“ erfolgt nicht im Zuge der Selbstberechnung, sondern erst danach, weshalb alle darin enthaltenen Tatsachen dem FA erst nachträglich bekannt wurden. Überdies wurde mit der Email vom 21.1.2019 die Höhe des Kaufpreises nicht bekannt gegeben. Aus den bei der Selbstberechnung getätigten Angaben ist die Höhe des Kaufpreises nicht ersichtlich. Ein Zugriffscode zum Kaufvertrag wurde dem FA bei der Selbstberechnung nicht bekannt gegeben. Die mit der Beschwerde dem FA vorgelegten Emails zwischen dem (damaligen) Steuerberater und dem Rechtsanwalt wurden dem FA damals nicht übermittelt. Über die Wertrelation, dh ob der Kaufpreis niedriger oder höher als der Grundstückswert ist, erfolgte seitens der Bf. keine Information ans Finanzamt und war dem FA daher nicht bekannt, dass ein entgeltlicher Erwerb iSd GrEStG vorliegt. Dem FA musste auf Grund der Tatsache, dass es sich bei der Erwerberin um eine GmbH handelt, lediglich klar sein, dass kein Erwerb unter Familienangehörigen vorliegen kann.

Auch wenn nicht aktenkundig ist, wann die Grundbuchsabfrage durch das FA und damit Einsicht in den Kaufvertrag genommen wurde, so muss dies jedenfalls nach der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages durch die am 9.12.2018 erfolgten Anmeldung der Selbstberechnung an das FA über FinanzOnline erfolgt sein. Dem FA wird erst durch die Anmeldung überhaupt bekannt, dass ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wurde und kann die Grundbucheintragung nicht zeitlich vorgelagert erfolgt sein. Die Höhe des Kaufpreises und damit die Tatsache, dass dieser höher als der Grundstückswert ist und daher ein entgeltlicher Vorgang vorliegt, wurde dem FA erst nachträglich durch die Grundbuchsabfrage bekannt. Diese Tatsache wurde vom FA im nunmehr angefochtenen Bescheid auch als Wiederaufnahmsgrund genannt.

Die Antwort des Finanzamtes an den (damaligen) Steuerberater im Email vom 21.9.2019 erfolgte jedenfalls nicht in Bescheidform und ist damit keine rechtskraftfähige „Feststellung“ über die Richtigkeit der Selbstberechnung erfolgt. Dem FA ist daher nicht verwehrt, die Selbstberechnung später nochmals zu überprüfen und kann es bei Vorliegen einer neuen Tatsache innerhalb der Verjährungsfrist einen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO erlassen.

Auch das Ermessen wurde vom FA im angefochtenen Bescheid nachvollziehbar begründet. Billigkeitsgründe wurden von der Bf. nicht genannt und sind solche auch für das BFG nicht erkennbar.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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 gegenständlich strittigen Rechtsfragen konnten anhand der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH gelöst werden. Im Ergebnis waren nicht Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern war auf Sachverhaltsebene zu klären, ob dem Finanzamt nach dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung relevante Tatsachen neu bekannt geworden sind.

Wien, am 15. Jänner 2024