

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 13. April 2010 betreffend Grunderwerbsteuer ("Änderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. Juli 2009") entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen der einvernehmlichen Scheidung haben die vormaligen Ehegatten A und F (= Berufungswerber, Bw) im Vergleich vom 16. Juni 2009 in Punkt II. vereinbart, dass die Gattin dem Bw ihre ideelle Hälfte an der Liegenschaft in EZ1 überträgt, sodass dieser Alleineigentümer wird. Im Gegenzug übernimmt der Bw das pfandrechtlich besicherte Darlehen mit aushaftend gesamt € 61.000; des Weiteren erhält die Gattin eine Ausgleichszahlung in Höhe von € 79.500 (ermittelt ausgehend vom angenommenen Verkehrswert € 220.000 abzüglich des Darlehens, ergibt € 159.000, davon die Hälfte). Die Ausgleichszahlung ist erst bei Verkauf der Liegenschaft fällig, wobei beim Verkauf bis Ende 2014 der tatsächlich erzielte Verkaufspreis der Bemessung der Ausgleichszahlung zugrunde zu legen sein wird. Sollte bis dahin kein Verkauf zustande kommen, so ist die Ausgleichszahlung in Höhe von € 79.500 samt Zinsen seit 1. Jänner 2015 an die Gattin zu leisten.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 30. Juli 2009 ausgehend von der Schuldübernahme von € 30.500 als Gegenleistung eine 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 610 vorgeschrieben. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Die hälftige Liegenschaftsübertragung wurde nicht verbüchert, sondern die Liegenschaft von beiden Ehegatten als Verkäufer am 30. September 2009 an R zu dem auf das Grundstück entfallenden Kaufpreis von € 200.000 veräußert.

Am 13. April 2010, StrNr, hat dazu das Finanzamt einen "Grunderwerbsteuerbescheid-Änderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu Bescheid vom 30. Juli 2009" erlassen und dem Bw nunmehr ausgehend von einer Gegenleistung von € 110.000 (= Schuldübernahme € 30.500 + Ausgleichszahlung € 79.500) die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 2.200 bzw. eine Nachforderung von € 1.590 vorgeschrieben. Begründung: "Im Vergleich ist vereinbart, dass die Ausgleichszahlung von 79.500 fällig wird bei einem Verkauf der Liegenschaft. Da die Liegenschaft an R verkauft wurde, ist eine zusätzliche Steuervorschreibung auszufertigen."

In der gegen den Änderungsbescheid erhobenen Berufung wird vorgebracht, die im Vergleich vereinbarte Übertragung des Hälftenanteiles an den Bw sei zwischen den Parteien einvernehmlich aufgehoben worden und damit der Tatbestand nach § 17 GrEStG erfüllt. Der angefochtene Bescheid sei (wie auch der Bescheid vom 30. Juli 2009) abzuändern (Vorschreibung mit Null) bzw. aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass weder die für die Anwendung des § 17 GrEStG erforderliche schriftliche Rückgängigmachung des Vertrages noch eine Rückabwicklung (Rückzahlung des Kaufpreises) vorliege.

Im Vorlageantrag vom 17. Juni 2010 wurde ergänzend vorgebracht, die Unterfertigung des Kaufvertrages durch A und den Bw als je hälftige Verkäufer lasse keine andere Interpretation zu, als die einvernehmliche schriftliche Rückgängigmachung der von ihnen im Vergleich vom 16. Juni 2009 getroffenen Vereinbarung.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Abgesehen davon, dass im Verfahren bislang die Frage in Streit gezogen war, ob hier eine echte Rückgängigmachung des hälftigen Liegenschaftserwerbes durch den Bw iSd § 17 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI 1987/309, idGf, vorliege, kommt der Berufung gegen den "Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO zum Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. Juli 2009" bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen Berechtigung zu.

Nach § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung gilt für von Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheiden abgeleitete Bescheide Abs. 1 sinngemäß.

Nach **§ 295 Abs. 3 BAO** ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein **anderer Bescheid** bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

§ 295 Abs. 1 BAO regelt die Anpassung von abgeleiteten Abgabenbescheiden an nachträglich erlassene oder geänderte *Grundlagenbescheide*, dies aufgrund der bestehenden Bindungswirkung im Rahmen der Bescheidhierarchie. Bei den genannten Grundlagenbescheiden handelt es sich um die in §§ 186 bis 189 BAO geregelten Feststellungsbescheide (zB Feststellung des Einheitswertes; einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften etc.). Abgeleitet ist zB ein Einkommensteuerbescheid von der gem. §188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften. Diese Grundlagenbescheide haben rechtsfeststellenden Charakter.

Nach § 295 Abs. 3 BAO ist ein Bescheid auch ansonsten - somit subsidiär zu § 295 Abs. 1 - an nachträglich erlassene oder geänderte "andere Bescheide" anzupassen. Bei diesen "anderen Bescheiden" handelt es sich nicht um förmliche Grundlagenbescheide (iSd § 295 Abs. 1), sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH 10.11.1993, 92/13/0176). Solche "*grundlagenbescheidähnliche* Bescheide" sind beispielsweise:

Bescheide gem. § 44 Abs. 2 BAO (Abgabenbegünstigung wg. Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke); Bescheide gem. § 48 BAO (Begünstigung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung); Zuzugsbegünstigungen nach § 103 EStG; Einheitswertbescheide im Verhältnis zu Wertfortschreibungsbescheiden; verfahrensrechtliche Bescheide, wie zB Zurückweisungsbescheide gem. § 273 und Gegenstandsloserklärungsbescheide; über die Höhe von Verlusten absprechende Bescheide (Einkommens- und Körperschaftsteuerbescheide) für Verlustvorträge gem. § 18 Abs. 6 EStG (siehe zu vor mit weiteren Beispielen: *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Rz. 14 f. zu § 295).

Wenn auch obige Aufzählung eine unvollständige und bloß demonstrative ist, so ist dennoch eindeutig erkennbar, dass es sich sowohl bei den Grundlagenbescheiden, auf denen die abgeleiteten Bescheide basieren, wie auch bei den "grundlagenbescheidähnlichen" Bescheiden, welche materiellen Einfluss auf andere Bescheide bewirken können, jedenfalls immer um in einem Abgabenverfahren von Abgabenbehörden erlassene *Bescheide* handelt.

Im Gegenstandsfalle steht fest, dass ein solcher grundlagenbescheidähnlicher Bescheid (= anderer Bescheid), auf den gestützt das Finanzamt eine "Änderung nach § 295 Abs. 3" zum Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. Juli 2009 hätte vornehmen können, schlichtweg nicht existiert und daher die Erlassung des angefochtenen, auf § 295 Abs. 3 BAO basierenden Bescheides vom 13. April 2010 als unzulässig zu betrachten ist.

Als einziger Umstand, der zur weiteren Vorschreibung geführt hat, ist vielmehr der Verkauf der Liegenschaft am 30. September 2009 zu erkennen, wobei im Hinblick auf die im Scheidungsvergleich getroffene Vereinbarung (bei Verkauf bis Ende 2014 ist die Ausgleichszahlung vom *tatsächlich erzielten* Kaufpreis zu bestimmen) auch die im Bescheid der Bemessung zugrunde gelegte Gegenleistung der Höhe nach fraglich erschien.

Gleichzeitig ist zu bedenken, dass die Bezeichnung der Rechtsgrundlage keinen Spruchbestandteil bildet. Sohin käme auch die Umdeutung der Rechtsgrundlage in eine "Änderung gemäß § 295a BAO" in Betracht. Nach dieser Bestimmung kann ein Bescheid ua. von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Im Hinblick darauf, dass aber die im Scheidungsvergleich vereinbarte Ausgleichszahlung jedenfalls dem Grunde nach Bestand hatte und lediglich - abhängig vom Zeitpunkt des Verkaufes bzw. überhaupt von einem stattfindenden Verkauf - der Höhe nach ungewiß war, wäre auch ein nach § 295a BAO erlassener Bescheid als verfehlt zu erachten. Mit diesem hätte nämlich nur dann eine Änderung (aufgrund des Verkaufes als "rückwirkendes Ereignis") *insoweit* betragsmäßig vorgenommen werden können, als die Ausgleichszahlung in dem zu ändernden Bescheid vom 30. Juli 2009 an sich bereits als Teil der Gegenleistung erfasst und der Grunderwerbsteuer unterworfen worden wäre, was aber gegenständlich nicht der Fall ist. Eine – aus welchen Gründen immer – zunächst falsche rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt kann aber weder durch obgenannte Änderungsbescheide noch etwa durch solche gemäß § 293, § 293a und § 293 b BAO berichtigt und behoben werden.

Der Berufung war daher Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. September 2010