



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 4

GZ. RV/0133-I/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Y, Adresse, vertreten durch Notar J, vom 19. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. September 2010 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des durch Grunderwerbsteuerbescheid B.R.P. Z1/80, B.A.P Z2/80 abgeschlossenen Verfahrens entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 5. März 1980 verkauften und übergaben A und F um den Verkaufspreis von 2,730.000 S den gesamten Gutsbestand des geschlossenen Hofes „G“ in EZ n KG m und Miteigentumsrechte an zwei Grundstücken dem E in dessen Alleineigentum.

Punkt VIII dieses Vertrages lautete wie folgt:

„Den Vertragsteilen ist bekannt, daß dieser Vertrag zu seiner Rechtswirksamkeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedarf sowie, daß die Eintragung im Grundbuch erst nach Vorlage der Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Innsbruck erfolgen kann.“

Für den Fall der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung dieses Vertrages verzichten beide Vertragsteile hiemit ausdrücklich auf Bescheidzustellung und Einbringung von Rechtsmitteln.“

Der angezeigte Kaufvertrag wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Innsbruck unter B.R.P. Z1/80 erfasst und unter B.A.P Z2/80 die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vorgeschrieben. Am 4. Juni 1980 wurde für diesen Erwerbsvorgang die Unbedenklichkeitsbescheinigung für das Grundbuchsgericht ausgefertigt.

In der Folge versagte die Grundverkehrsbehörde mit Bescheid vom T.M.1981, Zi. LGv.Z3-80 diesem Vertrag die zu seiner Rechtswirksamkeit erforderliche grundverkehrsbehördliche Genehmigung. Der abgeschlossene Kaufvertrag wurde gemäß § 16 Abs. 1 GVG 1970 als nichtig erklärt (siehe Stampiglie am Ende des dem Wiederaufnahmeantrag beigeschlossenen Kaufvertrages vom 5. März 1980).

Mit Schreiben vom 3. Mai 2010 stellte Y (geb. 1970) gestützt auf § 303 Abs. 1 lit. b und lit. c BAO den Antrag auf Wiederaufnahme des mit Grunderwerbsteuerbescheid B.R.P Z1/80, B.A.P Z2/80 abgeschlossenen Verfahrens. Der Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit b BAO liege darin, dass die Verweigerung der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde eine erst nachträglich neu hervorgekommene Tatsache darstelle und daher im abgeschlossenen Verfahren von der Partei nicht geltend gemacht werden habe können. Der Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO bestehe deshalb, weil der Erlass des Grunderwerbsteuerbescheides durch das Finanzamt Innsbruck von der Vorfrage abhängig gewesen sei, ob dieser Kaufvertrag gültig sei bzw. genehmigt werde. Die für die Genehmigung zuständige Grundverkehrsbehörde habe die Genehmigung verweigert und somit „in wesentlichen Punkten anders“ entschieden als das Finanzamt Innsbruck. Bei Kenntnis dieses Umstandes hätte der Bescheid des Finanzamtes Innsbruck anders lauten müssen bzw. wäre keine Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 17. September 2010 hat das Finanzamt Innsbruck den von Y (geb. 1970, im Folgenden: Bw.) mit Eingabe vom 3. Mai 2010 gestellten „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Grunderwerbsteuerbescheid aus dem Jahre 1980 (BRP Z1/80, BAP Z2/80)“ zurückgewiesen mit folgender Begründung:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde. Wird die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben, obwohl die Steuerschuld von der Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängig ist, so ist es erforderlich, dass die Vorschreibung mit Berufung bekämpft wird. Ist keine Berufung erfolgt und der Grunderwerbsteuerbescheid rechtskräftig, so ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich (vgl. VwGH vom 06.05.1982, Zi. 81/16/0060).“

Da im gegenständlichen Fall die Grundverkehrsbehörde mit Bescheid vom 22.05.1981 die Genehmigung versagt hat, hätte der Wiederaufnahmeantrag innerhalb der Verjährungsfrist des rechtskräftigen Bescheides von 1980, also bis 31.12.1985 gestellt werden müssen. Ihr Antrag war daher zurückzuweisen, da iSd § 304 BAO Verjährung eingetreten ist.“

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde unter Verweis auf die in der UFS- Entscheidung vom 08.08.2007, RV/0267-S/07 vertretenen Rechtsansicht Berufung erhoben im Wesentlichen mit der Begründung, in der Abgabenerklärung vom 02.03.1994 habe W die Befreiung von der Grunderwerbsteuer mit dem Vermerk „bereits bezahlt unter BRP Z1/80“ beantragt. Das Finanzamt Innsbruck hätte diese Anregung des W, mit der um die Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung ersucht worden sei, prüfen und die Partei aufklären müssen, ob diesem Ersuchen entsprochen werde oder nicht. Da dies jedoch nicht geschehen sei, sei die Angelegenheit bis zum heutigen Tag nicht erledigt, und es könne auch der diesbezügliche Anspruch auf Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides B.R.P Z1/89, B.A.P. Z2 sowie auf Rückerstattung des geleisteten Betrages von 198.396,84 S (15.871,75 €) auch nicht verjährt sein. Es könne nicht sein, dass die Grunderwerbsteuer bezahlt werde und das Finanzamt auf entsprechende schriftliche Erklärungen der Partei nicht reagiere, sodass es zur Zahlung einer nie rechtmäßig entstandenen Steuerschuld gekommen sei; dadurch wäre das Finanzamt ohne Rechtsanspruch, also zu Unrecht, bereichert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF. BGBl. I Nr. 97/2002 ist dem Antrag auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a)
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 Abs. 2 BAO idF BGBl. 151/1980 ist der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 304 BAO idF. BGBl. I Nr. 57/2004 ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre,

oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides
eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Antragslegitimiert zur Wiederaufnahme des mit Grunderwerbsteuerbescheides B.R.P Z1/80, B.A.P Z2/80 abgeschlossenen Verfahrens war ohne Zweifel E als jene Personen (Partei), der gegenüber laut vorgelegter Unbedenklichkeitsbescheinigung der rechtskräftige Bescheid ergangen ist. Auch den Gesamtrechtsnachfolgern (insbesondere den Erben) stehen grundsätzlich die Wiederaufnahmegründe des Rechtsvorgängers zu Gebote, jedoch müssen diese den vom Vorgänger her bestimmten Fristenlauf und auch das diesen treffende Verschulden an der verspäteten Gelendmachung von Tatsachen oder Beweismittel gegen sich gelten lassen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2913). Im Gegenstandsfall steht die Antragslegitimation des Bw. (= Gesamtrechtsnachfolger des W und damit auch des E) außer Streit.

Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist nach Lehre (Ritz, BAO, Kommentar, § 303 BAO, Rz 28) und Rechtsprechung (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069) zurückzuweisen. Das Finanzamt hat den mit Schreiben vom 3. Mai 2010 gestellten Antrag auf Wiederaufnahme des durch den „Grunderwerbsteuerbescheid B.R.P Z1/80; B.A.P. Z2; von 1980“ abgeschlossenen Verfahrens mit Zurückweisungsbescheid vom 17. September 2010 zurückgewiesen im Wesentlichen mit der Begründung, dass dieser Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Nach dem normativen Inhalt des bekämpften Zurückweisungsbescheides entscheidet den vorliegenden Berufungsfall, ob das Finanzamt bei gegebener Sachlage zutreffend von einem verspäteten Wiederaufnahmeantrag ausgegangen und deshalb die erfolgte Zurückweisung rechtens ist.

Aus der bereits erwähnten Bestimmung des § 303 Abs. 2 BAO ergibt sich gemäß § 289 Abs. 2 BAO für die Entscheidung des Berufungsfalles, dass der Wiederaufnahmeantrag mit drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, befristet ist. Leitet sich, wie im vorliegenden Fall gegeben, die Antragslegitimation aus einer Gesamtrechnachfolge ab, dann muss der nunmehrige Antragsteller den vom Vorgänger (hier E als Bescheidadressat/Partei gemäß § 78 BAO des Grunderwerbsteuerbescheides 1980) her bestimmten Fristenlauf gegen sich gelten lassen.

Den Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sieht der Bw. im Umstand, dass erst nach Ergehen des Grunderwerbsteuerbescheides in der Folge die Grundverkehrsbehörde mit Bescheid vom T.M.1981, Zi. LGv Z3-80 die grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erteilte und den

abgeschlossenen Kaufvertrag für nichtig erklärt hat. Des Weiteren wird der Wiederaufnahmegrund der abweichenden Vorfragenentscheidung (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO) geltend gemacht mit dem Vorbringen, bei Erlass des Grunderwerbsteuerbescheides habe das Finanzamt Innsbruck die Vorfrage, ob dieser Kaufvertrag gültig ist bzw. genehmigt wird, positiv beurteilt. Die für die Genehmigung zuständige Grundverkehrsbehörde hingegen habe mit diesem Bescheid vom T.M.1981, Zi. LGv Z3- 80 die Genehmigung verweigert und somit in einem wesentlichen Punkt anders entschieden. Bei Kenntnis dieses Umstandes hätte der Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes Innsbruck anders lauten müssen bzw. wäre keine Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen.

In Anbetracht der vorgebrachten Wiederaufnahmegründe kommt dem Zeitpunkt, in dem E (antragsbefugte Partei iSd § 78 BAO des ihm gegenüber wirkenden Grunderwerbsteuerbescheides B.A.P. Z2/1980) von diesem grundverkehrsbehördlichen Bescheid (und damit von den darin gesehenen Wiederaufnahmegründen) nachweislich Kenntnis erlangt hat, für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit des vom Bw. (als Gesamtrechtsnachfolger) eingebrachten Wiederaufnahmeantrages entscheidendes Gewicht zu.

Unter Beachtung des im Wiederaufnahmeantrag angeführten Bescheides der Landesgrundverkehrsbehörde vom T.M.1981, Zi. LGv. Z3-80 im Konnex gesehen mit der Vertragsbestimmung in Punkt VIII des Kaufvertrages vom 5. März 1980, dass nur für den Fall der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung des Kaufvertrages beide Vertragsteile ausdrücklich auf eine Bescheidzustellung verzichten, kann kein Zweifel daran bestehen, dass dieser ablehnende grundverkehrsbehördliche Bescheid jedenfalls an den (anzeigepflichtigen) Grundstückserwerber E als einer der beiden Vertragsparteien des Kaufvertrages gerichtet und diesem unter Einbeziehung des Postenlaufes einige Tage nach der Bescheidausfertigung (T.M.1981) auch tatsächlich zugestellt worden war. Gegenteiliges wurde im Wiederaufnahmeantrag und in der Berufung weder behauptet noch nachgewiesen. Das Vorliegen dieses Ablehnungsbescheides beim seinerzeitigen Käufer und dessen Kenntnis davon geht außerdem aus einer zusammen mit dem Wiederaufnahmeantrag vorgelegten Kopie des Originalkaufvertrages vom 5. März 1980 hervor, enthält dieser doch am Ende den Aufdruck „*Vorstehendes Rechtsgeschäft ist auf Grund des Bescheides vom T.M.1981, Zi. LGv Z3-80, gemäß § 16 Abs. 1 GVG, LGBI. Nr. 4 nichtig. Der Vorsitzende der Landesgrundverkehrsbehörde, Unterschrift und Stempel*“. Wird nämlich für einen Rechtserwerb die grundverkehrsbehördliche Genehmigung versagt, so hat nach den Bestimmungen des Tiroler Grundverkehrsgesetzes die Grundverkehrsbehörde auf dem Original der Urkunde über das Rechtsgeschäft dies mit der Feststellung zu vermerken, dass das Rechtsgeschäft rückwirkend rechtsunwirksam geworden ist. Dieser Stempelaufdruck auf dem Originalkaufvertrag, der zweifelsfrei von der

Grundverkehrsbehörde dem damaligen Käufer wieder ausgehändigt und bei dessen Unterlagen aufgefunden worden war, zeigt ebenfalls die Kenntnisserlangung des E von der Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung. Ist aber dem Grundbuchsgesuch die erteilte grundverkehrsbehördliche Genehmigung beizuschließen und darf solange der rechtskräftige Bescheid über die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung nicht vorliegt das Eigentumsrecht nicht im Grundbuch eingetragen werden, dann spricht überdies der Umstand, dass trotz erteilter Aufsandungserklärung Jahre hindurch das Eigentumsrecht für E nicht grundbürgerlich einverleibt wurde, als gewichtiges Indiz dafür, dass dem Käufer E durchaus bekannt war, dass dem Kaufvertrag vom 5. März 1980 mit diesem Bescheid der Landesgrundverkehrsbehörde die grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erteilt worden war und infolge dessen keine Grundbuchseintragung seines Eigentumsrechtes erfolgen durfte. In freier Beweiswürdigung ist somit bei gegebener Aktenlage an Sachverhalt davon auszugehen, dass der Rechtsvorgänger E mit erfolgter Zustellung des grundverkehrsbehördlichen Bescheides und aus der Stampiglie des Originalkaufvertrages bereits im Jahr 1981 zweifelsfrei Kenntnis davon erhalten hat, dass dem Kaufvertrag vom 5. März 1980 mit Bescheid die grundverkehrsbehördliche Genehmigung versagt wurde und auf Grund dieses Bescheides das Rechtsgeschäft gemäß § 16 Abs. 1 TGVG 1979 nichtig ist. Für die Beurteilung des Vorliegens einer fristgerechten Antragstellung folgt daraus, dass von den im gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag geltend gemachten beiden Wiederaufnahmegründen der Antragsteller (der den vom Rechtsvorgänger E her bestimmten Fristenlauf gegen sich gelten lassen muss) jedenfalls im Zeitpunkt der Zustellung des grundverkehrsbehördlichen Bescheides vom T.M.1981 LGv Z3-80 bzw. bei Aushändigung des mit der Stampiglie versehenen Originalkaufvertrages entsprechende Kenntnis erlangt hatte. Die mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes beginnende Antragsfrist gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist demzufolge im Berufungsfall längst verstrichen. Am Umstand der verspätet erfolgten Antragstellung vermag im Ergebnis der Berufungshinweis auf die Abgabenerklärung vom 2. März 1994 und die damit argumentierten Rechtsfolgen aus nachstehenden Überlegungen nichts zu ändern. Auf Grund des Verlassenschaftsverfahrens nach seinem verstorbenen Vater, spätestens jedoch zum Zeitpunkt der Erstellung der Aufsandungserklärung vom 7. Februar 1994 bzw. der Abgabenerklärung vom 2. März 1994 musste dem Rechtsvorgänger W bekannt gewesen sein, dass dem von seinem Vater abgeschlossenen Kaufvertrag vom 5. März 1980 die grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erteilt worden ist, was dazu führte, dass die grundbürgerliche Einverleibung des Eigentumsrechtes für E unterblieben ist. Mit dieser Aufsandungsurkunde unternahm augenscheinlich der Erbe W einen neuerlichen Versuch, nunmehr die grundverkehrsbehördliche Genehmigung für den Erwerb dieser Liegenschaft zu erhalten und als grundbürgerlicher Eigentümer einverlebt zu werden. Mit dem Hinweis auf die

Abgabenerklärung vom 2. März 1994, mit der als Rechtsvorgang diese nunmehr zwischen den Veräußerern Verlassenschaft nach A und F und dem Erwerber W (= Sohn und Gesamtrechtnachfolger des seinerzeitigen Käufers) erstellte Aufsandungserklärung vom 7. Februar 1994 angezeigt worden ist, lässt sich aber betreffend Rechtzeitigkeit der erfolgten Antragstellung schon deshalb nichts gewinnen, denn damit werden in keiner Weise konkrete Anhaltspunkte ins Treffen geführt die gegen die Begründetheit obiger Schlussfolgerung sprechen, dass dem Rechtsvorgänger E der grundverkehrsbehördliche Bescheid vom T.M.1981 Zl. LGv Z3-80 bzw. der mit der Stampiglie versehene Originalkaufvertrag im Jahr 1981 zugestellt und er damit von diesen nunmehr geltend gemachten Wiederaufnahmegründen entsprechende Kenntnis erlangt hat. Diese Abgabenerklärung lässt im Übrigen mit einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit erkennen, dass jedenfalls zum Zeitpunkt der Erstellung der Aufsandungsurkunde dem Gesamtrechtnachfolger W bekannt/ bewusst war und zwischen den Vertragsparteien Einvernehmen darüber bestand, dass infolge nicht erteilter grundverkehrsbehördlicher Genehmigung der Kaufvertrag vom 5. März 1980 rechtsunwirksam war und dieses richtige Rechtsgeschäft bzw. das Versagen der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung letztendlich dazu führte, dass, obwohl in Punkt X des Kaufvertrages vom 5. März 1980 die Aufsandungserklärung erteilt worden war, es zu keiner grundbürgerlichen Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Käufer E gekommen ist. Selbst wenn man die Kenntniserlangung von den beiden geltend gemachten Wiederaufnahmegründen und damit den Beginn der Wiederaufnahmeantragsfrist gemäß § 303 Abs. 2 BAO auf den Zeitpunkt der Abgabe der Abgabenerklärung vom 2. März 1994 durch diesen Rechtsvorgänger terminieren würde, wäre trotzdem für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages nichts gewonnen, denn auch von diesem Zeitpunkt an gerechnet ist der vom Bw. als Gesamtrechtnachfolger von E bzw. W gestellte Wiederaufnahmeantrag vom 3. Mai 2010 jedenfalls verspätet eingegbracht. Das Berufungsvorbringen lässt im Übrigen vollkommen außer Acht, dass dem Käufer E laut Punkt VIII des Kaufvertrages jedenfalls bekannt war, dass dieser Erwerbsvorgang zu seiner Rechtswirksamkeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte und diese zum Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides noch gar nicht erteilt war. Es wäre daher an ihm gelegen gewesen, den Grunderwerbsteuerbescheid unter Hinweis darauf, dass mangels grundverkehrsbehördlicher Genehmigung iSd § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld noch gar nicht entstanden sei, mittels Berufung zu bekämpfen (VwGH 6.5.1982, 81/16/0060, ÖStZB 1983, 157f).

Wie eingangs erwähnt, ist ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag nach Lehre (Ritz, BAO, Kommentar, Rz 28 zu § 303 BAO) und Rechtsprechung (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069) zurückzuweisen. An Sachverhalt ist bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles

schlüssig davon auszugehen, dass vom Bw. der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 3. Mai 2010 jedenfalls zu einem Zeitpunkt eingebracht worden ist, an dem die Dreimonatsfrist gemäß § 303 Abs. 2 BAO bereits längst verstrichen war. Im Ergebnis zu Recht hat demzufolge das Finanzamt den Antrag vom 3. Mai 2010 auf Wiederaufnahme des durch Grunderwerbsteuerbescheid B.R.P. Z1 /80, B.A.P Z2/80 abgeschlossenen Verfahrens mit Bescheid als verspätet zurückgewiesen. Über die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. September 2010 war deshalb gemäß § 289 Abs. 2 BAO spruchgemäß zu entscheiden.

Auf Grund der rechtmäßig erfolgten Zurückweisung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages konnte die (ansonsten noch zu stellende) Frage auf sich beruhen bleiben, ob die vorgebrachten Tatumstände als Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 1 lit. b und lit. c BAO die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens überhaupt stützen und rechtfertigen würden (siehe nochmals das vom Finanzamt zitierte VwGH – Erkenntnis vom 6. 5.1982, 81/16/0060, ÖStZB 1983/157f mit dem darin erfolgten Verweis auf einen Artikel von Dr. Johann Kucher, Folgen der Nichtgenehmigung eines Rechtsgeschäftes im Grunderwerbsteuerrecht, ÖStZ 1965, S 212).

Innsbruck, am 2. Dezember 2011