



GZ. RV/0605-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kröll Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid vom 10. Oktober 2003 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Bescheidberichtigung (§§ 293ff BAO) des Grunderwerbsteuerbescheides entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene gemäß § 293b BAO berichtigte Grunderwerbsteuerbescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 20. November 2001 übergaben die beiden Hälfteeigentümer P. D. und J. D. die Liegenschaft in EZ X, Grundbuch Y, Hotel B. ihrem Sohn St. D. Punkt V. dieses Vertrages legt wörtlich Folgendes fest:

"Als Gegenleistung räumt der Übernehmer seinem Vater, Herrn J. D., geb. 09.12.1929, und seiner Schwester, Frau S. D., geb. 13.12.1962, auf deren Lebensdauer das dingliche Wohnrecht an einer von den Berechtigten frei zu wählenden Wohneinheit im Hotel B. in L. O.42, im Höchstausmaß von 70 m² an, wobei sämtliche für alle Hotelgäste frei zugängliche Räumlichkeiten (Sauna, Solarium, u.s.w.) ebenfalls mitbenützt werden dürfen"

Für diesen Rechtsvorgang wurde ausgehend von der erklärten Gegenleistung von 15.988,837 S die Grunderwerbsteuer in Höhe von 40.668,37 € (Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG: 3,5 %) festgesetzt. Die Gegenleistung setzte sich aus den übernommenen Schulden und dem Kapitalwert des eingeräumten Wohnrechtes zusammen. Dieser Grunderwerbsteuerbescheid wurde mit einem Bescheid gemäß § 293 BAO hinsichtlich des Steuersatzes auf den 2 %igen Steuersatz des § 7 Z 1 GrEStG berichtigt.

Als Folge einer bei St. D. durchgeführten Betriebsprüfung wurde eine Kontrollmitteilung erstellt im Wesentlichen mit dem Inhalt, es bestehe eine Vereinbarung zwischen St. D. und seinem Vater bzw. seiner Schwester, dass diese beiden Wohnungsberechtigten gegen eine Ablösezahlung von je 3.000.000 S auf ihr lebenslanges Wohnrecht verzichten. Diese Ablösebeträge wurden durch Übergabe von zwei Sparbüchern mit einem Saldostand von je 3.000.000 S entrichtet.

Das Finanzamt erließ einen die Gegenleistung gemäß § 293b BAO berichtigenden Grunderwerbsteuerbescheid, worin ausgehend von einer Gegenleistung von 20.605.984,54 S die 2 % ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 29.949,93 € festgesetzt wurde. Die Begründung lautete wie folgt: *"Anstatt der Einräumung eines Wohnrechtes wurde die Zahlung von 6.000.000 S vereinbart. Passiva lt. Bilanz 17.405.252,78 S, Geldzahlung 6.000.000 S, Summe 23.405.252,78, davon 88,04 % auf Grundstück entfallend (= 20.605.984,54)."*

Die Berufung gegen diesen Bescheid bestreitet zum einen das Vorliegen des Berichtigungstatbestandes gemäß § 293b BAO mit dem Vorbringen, eine offensichtliche Unrichtigkeit liege im Gegenstandsfall nicht vor, zumal auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes (Übergabsvertrag) mit guten Gründen die Rechtsansicht vertreten werden könne, als Gegenleistung für die Betriebsübergabe sei die Einräumung des Wohnrechtes vereinbart gewesen. Gegen eine Berichtigung gemäß § 293b BAO spreche, dass die vom Finanzamt unterstellte Unrichtigkeit nicht auf der Übernahme aus der Abgabenerklärung

beruhe, sondern die behauptete Unrichtigkeit durch eine Mitteilung der Betriebsprüfung, somit nach einem Ermittlungsverfahren erkennbar gewesen sei. Zum anderen sei dem Punkt V des Übergabsvertrages vom 20.11.2001 zu entnehmen, dass als Gegenleistung für die Übergabe des Hotelbetriebes ein Wohnrecht für J. D. und für So. D. und eben nicht die Zahlung von 6,000.000 S vereinbart gewesen sei. Insoweit laste dem angefochtenen Bescheid eine aktenwidrige Sachverhaltsannahme an. Erst zu einem viel späteren Zeitpunkt sei über den Verzicht auf die eingeräumten Wohnrechte verhandelt worden. Das Ergebnis dieser Verhandlungen habe zu einer Vereinbarung geführt, wonach J. D. und So. D. gegen die Zahlung von je 3,000.000 S auf ihre Wohnrechte verzichten würden.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

"Das im Übergabsvertrag vereinbarte Wohnrecht wurde nie verbüchert. In der undatierten Vereinbarung ist das Datum des Übergabsvertrages nachträglich eingefügt. Daraus ist erkennbar, dass von vorne herein nicht ein Wohnrecht vereinbart wurde, sondern eigene Wohnhäuser geplant waren und dafür eine Geldzahlung vereinbart war und kein Wohnrecht abgelöst werden sollte. Bereits vor Einreichen des Baugesuches vor Februar 2002 musste die Finanzierung der Bauvorhaben sichergestellt sein, nicht erst im April bei Übergabe der Sparbücher.

Da die Abgabenerklärung nicht richtig ausgefüllt war, konnte gem. § 293 BAO (richtig: § 293b BAO) der Bescheid berichtigt werden."

Der Berufungswerber stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurden darin jene Tatumstände angeführt, die gegen die Richtigkeit des vom Finanzamt unterstellten Sachverhaltes sprechen würden.

Zusammenfassend ergebe sich daraus, dass durch die Übergabe der Sparbücher der Verzicht auf die eingeräumten Wohnrechte abgegolten werden sollte. Außerdem werde festgehalten, dass auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes die Abgabenerklärung richtig ausgefüllt worden sei; demzufolge sei eine Berichtigung gemäß der Bestimmung des § 293b BAO rechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. hat den gemäß § 293b BAO berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid sowohl verfahrensrechtlich (wegen Nichtvorliegens des Berichtigungstatbestandes gemäß § 293b BAO) als auch materiellrechtlich (der Betrag von 6,000.000 S wurde erst später für den Verzicht auf die eingeräumten Wohnrechte vereinbart und stellt keine grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung dar) bekämpft. Aus Gründen der Verfahrensökonomie erscheint es daher zweckmäßig vorerst die Frage zu entscheiden, ob die

formellen Tatbestandsvoraussetzungen für die Erlassung eines Berichtigungsbescheides gemäß § 293b BAO vorliegen. Nur wenn dies zu bejahen ist, entscheidet die Rechtmäßigkeit des bekämpften Bescheides die materiell- rechtliche Frage, ob das Finanzamt die beiden Sparbuchbeträge von insgesamt 6,000.000 S zu Recht als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung des Rechtsvorganges "Übergabsvertrag vom 20.11.2001" angesehen hat.

Tatbestandsverwirklichung nach § 293b BAO:

Gemäß § 293b Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idF. BGBl. I Nr. 97/2002 kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO gestattet die Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig ist (siehe Stoll, BAO- Kommentar, Band 3, Seite 2830; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110). Die Rechtswidrigkeit müßte ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung haben, die die Grundlage des Bescheides gebildet hat. Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gibt somit dann einen Berichtigungsgrund nach § 293b BAO ab, wenn diese

- auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruht,
- aus Abgabenerklärungen übernommen wurde und
- die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen.

Der Berichtigungstatbestand der "offensichtlichen Unrichtigkeit" verlangt Unrichtigkeiten, die von dem Gewicht und dem Grad des Fehlerhaften und des Nichtzutreffens sind, dass sie offensichtlich, also "offen zu sehen" sind. Eine Unrichtigkeit ist offenkundig, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (nochmals Stoll, BAO- Kommentar, Seite 2831, Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Seite 696f; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113, VwGH 9.7.1997, 95/13/0124, VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277). Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar (Hinweis auf VwGH 25.10.1995, 95/15/0008).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann somit nach der Lehre und Rechtsprechung auch dann vorliegen, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabepflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind. Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071).

Im gegenständlichen Berufungsfall ist bei der Frage des Vorliegens des Berichtigungstatbestandes an Sachverhalt davon auszugehen, dass im Punkt V. des Übergabsvertrages vom 20. November 2001 als Gegenleistung die eingeräumten Wohnrechte angeführt sind. In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 wurde die Gegenleistung mit 15.988,837 S ausgewiesen, wobei in einer angeschlossenen Beilage die Ermittlung dieser grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung dargestellt wurde. Diese in der Abgabenerklärung ausgewiesene Gegenleistung bildete dann die Bemessungsgrundlage des Grunderwerbsteuerbescheides. Im Zuge einer beim Bw. durchgeführten abgabenrechtlichen Betriebsprüfung wurde eine Vereinbarung festgestellt, worin die Vertragsparteien St. D., J. D. und So. D. vereinbarten, dass die beiden Wohnungsberechtigten J. D. und So. D. auf das lebenslängliche Wohnrecht auf der Liegenschaft in EZ X GB Y verzichten, wenn St. D. ihnen ein Ablösebetrag von je 3.000.000 S bezahlt. Das Finanzamt folgerte daraus, dass "Anstatt der Einräumung eines Wohnrechtes die Zahlung von 6.000.000 S vereinbart wurde". Der zur Berichtigung führende Tatbestand der "aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeit, die die Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides ursächlich bedingte" sah das Finanzamt (siehe Begründung des Berichtigungsbescheides und der Berufungsvorentscheidung) dadurch verwirklicht, weil der Abgabenerklärung hinsichtlich der Gegenleistung gefolgt wurde, wodurch in die Bemessungsgrundlage des Grunderwerbsteuerbescheides unrichtigerweise der Kapitalwert des Wohnrechtes und nicht die Zahlung von 6.000.000 S einbezogen wurde; die nach Meinung des Finanzamtes bezogen auf die erklärte Gegenleistung unrichtig ausgefüllte Abgabenerklärung bedingte die Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides und verwirklichte den Tatbestand des § 293b BAO ("Da die Abgabenerklärung nicht richtig ausgefüllt war, konnte gem. § 293b BAO der Bescheid berichtigt werden").

Wenn das Finanzamt bei dieser Sachlage davon ausgeht, der Grunderwerbsteuerbescheid sei qualifiziert rechtswidrig (siehe dazu Stoll, BAO- Kommentar, Seite 2830, VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110) gewesen, weshalb die Berichtigung gemäß § 293b BAO rechtens war, dann steht dieser Rechtsmeinung Folgendes entgegen:

Nach der oben dargelegten Lehre und Rechtsprechung ist eine Unrichtigkeit dann offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar. Gerade Letzteres lag aber im Streitfall vor. Der vom Finanzamt als offensichtliche Unrichtigkeit angesehene Umstand, dass anstatt des Kapitalwertes des Wohnrechtes die Leistung von 6,000.000 S in die Gegenleistung einzubeziehen sei, ergab sich erst aus der rechtlichen Würdigung der im Zuge einer abgabenrechtlichen Prüfung vorgefundenen Unterlagen, nicht hingegen aus einer Divergenz zwischen den Angaben in der Abgabenerklärung und solchen diesem Vordruck angeschlossenen Beilagen (hier Übergabsvertrag). Nach dem Übergabsvertrag waren in die Gegenleistung die übernommenen Schulden und das eingeräumte Wohnrecht einzubeziehen, weshalb der in der Abgabenerklärung vorgenommene Ansatz ausgehend vom Wortlaut des Übergabsvertrages auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhte. War aber die zur Berichtigung führende "offensichtliche Unrichtigkeit" erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens erkennbar, wobei überdies vom Berufungswerber bestritten wird, dass die aus diesen neuen Tatumständen abgeleitete rechtliche Würdigung der "Ablösezahlung" als Gegenleistung rechtlich überhaupt zutreffend ist, dann liegt in der Ermittlung der Gegenleistung keine "aus den Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeit" im Sinne des § 293b BAO. Das Fehlen dieses Berichtigungstatbestandes belastet den streitgegenständlichen gemäß § 293b BAO berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid mit Rechtswidrigkeit. Fehlte aber die verfahrensrechtliche Grundlage für die Erlassung des gegenständlichen Berichtigungsbescheides, dann war bereits aus diesem Grund der Berufung stattzugeben und der bekämpfte Berichtigungsbescheid aufzuheben. Ein weiteres Eingehen mit abschließender rechtlicher Würdigung der materiell-rechtlichen Seite des Berufungsfalles, nämlich ob das Finanzamt zu Recht diese vereinbarten Ablösezahlungen von 6,000.000 S anstatt des Kapitalwertes des Wohnrechtes in die Gegenleistung des Rechtsvorganges "Übergabsvertrag" einbezogen hat, war demzufolge entbehrlich und konnte unterbleiben.