



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 31. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 5. Oktober 2001 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 10. Juli 1986, welcher zwischen der W. B., eingetragene Genossenschaft mit beschränkter Haftung, L., als Verkäuferin einerseits und der Bw., als Käuferin andererseits abgeschlossen wurde, hat die Käuferin die Liegenschaft EZ 925 KG X., bestehend aus dem Grundstück-Nr. 435/1 Garten-Bauplatz im Ausmaß von 3645 m² um den beiderseits vereinbarten Kaufpreis von 3.600,00 S pro m² sohin um den Gesamtkaufpreis von 13,122.000,00 S erworben. Mit der Abgabenerklärung gem. § 18 GrEStG 1955 vom 29. August 1986, eingelangt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz am 1. September 1986, wurde dieser Grunderwerb dem Finanzamt bekannt gegeben. In Punkt 7. wurde angeführt, dass eine Grunderwerbsteuerbefreiung gem. § XY iVm. §§ 109 und 110 ASVG beantragt wird.

Mit Vorhalt vom 23. August 1991 wurde die Berufungswerberin ersucht bekannt zu geben, ob die Landesgeschäftsstelle G./S. in X., bereits errichtet worden sei. Dazu wurde in der Stellungnahme vom 27. August 1991 mitgeteilt, dass hinsichtlich der geplanten Errichtung eines neuen Amtsgebäudes für die Landesgeschäftsstelle für Oberösterreich in Linz auf dem Grundstück G./Y., Grundstück Nr. 435/1, EZ 925, KG X., noch keine baulichen Aktivitäten

gesetzt worden seien. Das Grundstück sei nach wie vor als unbebaut zu bewerten. In einem weiteren Vorhalt vom 24. Juni 1994 wurde die Berufungswerberin ersucht mitzuteilen, ob die Landesgeschäftsstelle G. -S. in X. bereits errichtet worden sei. Im Vorhalt vom 8. Mai 1995 wurde die Berufungswerberin ersucht mitzuteilen, ob der steuerbegünstigte Zweck bereits erfüllt worden sei (Errichtung der Landesgeschäftsstelle in X., G. -S.). Auch dazu teilte die Berufungswerberin mit der Stellungnahme vom 12. Mai 1995 mit, dass hinsichtlich der geplanten Errichtung eines neuen Amtsgebäudes noch keine baulichen Aktivitäten gesetzt worden seien. Mit Vorhalt vom 31. Juli 1995 wurde ersucht bekannt zu geben, ob noch die Absicht bestehe, die Landesgeschäftsstelle X. G. - S. zu errichten. Dazu wurde in der Stellungnahme vom 8. September 1995 vorgebracht, dass grundsätzlich seitens der Berufungswerberin nach wie vor und weiterhin die Absicht bestehe, auf den derzeit unbebauten Grundstück in X., G. / Y., Grundstück-Nr. 435/1, EZ 925, einen Neubau für die Landesstelle in X. zu errichten. Die Realisierung dieses Bauvorhabens werde jedoch zurückgestellt, ein möglicher Baubeginn für eine derzeit nicht abgeschätzt werden. Mit Vorhalt vom 29. Juli 1999 wurde die Berufungswerberin neuerlich ersucht bekannt zu geben, ob der steuerbegünstigte Zweck bereits erfüllt worden sei (Errichtung der Landesgeschäftsstelle X., G. -S.). Dazu wurde in der Stellungnahme vom 26. August 1999 ausgeführt, dass das Projekt "Neubau" - Errichtung eines neuen Gebäudes bzw. Unterbringung der Landesstelle für Oberösterreich in X. auf dem gegenständlichen Grundstück - zur Zeit nicht weiter verfolgt werde. Es bestehe derzeit kein konkreter, unmittelbarer Bedarf für einen Neubau, eine Bauabsicht sei daher vorläufig und bis auf weiteres nicht gegeben. Das Grundstück sei daher weiterhin als unbebaut zu bewerten. Mit Vorhalt vom 18. Juli 2001 wurde die Berufungswerberin ersucht bekannt zu geben, ob die Absicht, auf dem Grundstück eine neue Geschäftsstelle zu bauen, aufgegeben wurde. Dazu teilte die Berufungswerberin in der Stellungnahme vom 20. August 2001 mit, dass zwischenzeitlich die Absicht, auf dem Grundstück eine neue Geschäftsstelle zu bauen, aufgegeben werden musste. Es wurde mitgeteilt, dass derzeit mit einem Interessenten Gespräche über einen Verkauf der Liegenschaft geführt würden.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 5. Oktober 2001 wurde auf Grund des Kaufvertrages vom 10. Juli 1986 mit der W., B. gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 lit. b des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 (GrEStG 1955) die Grunderwerbsteuer mit 8 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 13,172.000,00 S mit 1,053.760,00 S festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Kaufpreis von 13,172.000,00 S und den übernommenen Vertragserrichtungskosten von 50.000,00 S.

In der gegenständlichen Berufung vom 31. Oktober 2001 wurde beantragt den Bescheid ersatzlos aufzuheben. Es wurde ausgeführt, dass die Berufungswerberin aufgrund des am

10. Juli 1986 mit der W., B., geschlossenen Kaufvertrages das Eigentum an der Liegenschaft, G. / Y., Grundstück-Nr. 435/1, EZ 925 erworben worden wäre. Die Liegenschaft hätte der Errichtung einer neuen Landesgeschäftsstelle für Oberösterreich dienen sollen. Dieses Vorhaben hätte aber in weiterer Folge nicht realisiert werden können, sodass nunmehr wieder der Verkauf der Liegenschaft geplant sei. Nachdem auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwendenden GrEStG 1955 unterlägen verschiedene Rechtsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuerpflicht. Allerdings sei für die Antragstellerin als Sozialversicherungsträger gem. § XY iVm. § 110 Abs. 1 Z 2 lit. b ASVG eine sachliche Abgabenbefreiung vorgesehen: Demnach seien Rechtsgeschäfte, Rechtsurkunden und sonstige Schriften von der Errichtung bundesrechtlich geregelter Abgaben – und damit auch der Grunderwerbsteuer (siehe VwGH 488/78) – befreit, wenn sie Rechtsverhältnisse betreffen, die zur Beschaffung von Liegenschaften, die der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen, begründet oder abgewickelt werden. Dementsprechend wäre ursprünglich von der Antragstellerin für das zum Zweck der Errichtung einer neuen Landesgeschäftsstelle getätigte Rechtsgeschäft (Grundstückskauf) auch keine Grunderwerbsteuer zu entrichten. Die im § 110 Abs. 1 ASVG vorgesehene sachliche Abgabenbefreiung bestehe gem. § 110 Abs. 3 ASVG für Rechtsurkunden und sonstige Schriften nur solange, als diese zur Begründung und Abwicklung der betreffenden Rechtsverhältnisse dienten. Werden diese Rechtsurkunden oder sonstigen Schriften zu einem anderen Zweck verwendet, seien die entsprechenden Abgaben nachträglich zu entrichten. Hingegen siehe § 110 Abs. 3 ASVG keine Pflicht zur nachträglichen Entrichtung von Abgaben für ursprünglich abgabenbefreite Rechtsgeschäfte vor, wenn der Zweck des Rechtsgeschäftes nicht verwirklicht werden könne. Bei der Grunderwerbsteuer bilde immer ein Rechtsvorgang, im gegenständlichen Fall ein Rechtsgeschäft (Grundstückskauf), den Steuergegenstand. Keinesfalls stelle eine Rechtsurkunde oder eine sonstige Schrift den Gegenstand der Grunderwerbsteuer dar. Da nach dem eindeutigen Wortlaut des § 110 Abs. 3 ASVG eine nachträgliche Abgabentrachtung bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks aber nur für Rechtsurkunden und sonstige Schriften, nicht aber für Rechtsgeschäfte vorgesehen sei, entbehre die nachträgliche Festsetzung der Grunderwerbsteuer durch das Finanzamt Urfahr einer rechtlichen Grundlage und sei somit zu Unrecht erfolgt.

Die gegenständliche Berufung wurde am 11. August 2003 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da der gegenständliche Liegenschaftserwerb im Jahr 1986 abgewickelt wurde, fällt dieser unter den Anwendungsbereich des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 (GrEStG 1955).

Strittig ist die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § XY. iVm. § 110 Abs. 1 Z 2 lit. b des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG) auf den gegenständlichen Grunderwerb.

§ XY lautet:

„Für die Befreiung von Abgaben gelten die Bestimmungen der §§ 109 und 110 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes entsprechend.“

§ 110 ASVG lautet:

„Sachliche Abgabenfreiheit

§ 110. (1) Von der Entrichtung der bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben und der Bundesverwaltungsabgaben sind - unbeschadet des § 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994 - befreit:

1. Rechtsgeschäfte, Rechtsurkunden und sonstige Schriften sowie die im Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts und Verwaltungsbehörden durchgeführten Amtshandlungen, wenn sie die Übertragung von Liegenschaften, Räumen, Einrichtungsgegenständen und Gerätschaften betreffen, die zwischen den Versicherungsträgern (dem Hauptverband) untereinander vorgenommen wird, auch wenn diese Gegenstände nicht ganz oder überwiegend der Erfüllung der Aufgaben der Versicherungsträger dienen oder wenn sie die Durchsetzung von Ersatzansprüchen gegen den Dienstgeber (§ 334) oder dritte Personen (§ 335) betreffen;

2. Rechtsgeschäfte, Rechtsurkunden, sonstige Schriften und die im Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts, Verwaltungsbehörden, Einigungskommissionen, nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften errichteten Kommissionen, Ausschüssen und Schiedsgerichten durchgeführten Amtshandlungen, wenn sie Rechtsverhältnisse betreffen, die begründet oder abgewickelt werden,

a) in Durchführung der in diesem Bundesgesetz geregelten Versicherungen zwischen den Versicherungsträgern und dem Hauptverband einerseits und den Versicherten, deren Dienstgebern, den Anspruchswerbern und Anspruchsberechtigten auf Leistungen der Versicherung, den Vertragspartnern der Versicherung sowie den Trägern der Sozialhilfe anderseits,

b) von den Versicherungsträgern und dem Hauptverband zur Beschaffung, Sicherung, Instandhaltung oder Erneuerung von Liegenschaften, Räumen, Einrichtungsgegenständen und Gerätschaften, die der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen, soweit sie nicht ausschließlich oder überwiegend für die Anlage von Vermögensbeständen bestimmt sind;

3. alle Amtshandlungen, Urkunden und sonstigen Schriften, die zur Bildung der Verwaltungskörper der Versicherungsträger und des Hauptverbandes notwendig sind.

4. Kostenbeteiligungen (Zuzahlungen), die von den Versicherten bei der Inanspruchnahme der nach diesem Bundesgesetz gebührenden Leistungen zu tragen sind.

(2) Aufgehoben.

(3) Die Befreiung nach Abs. 1 besteht für Rechtsurkunden und sonstige Schriften nur so lange, als diese zur Begründung und Abwicklung der dort bezeichneten Rechtsverhältnisse verwendet werden. Wird davon ein anderer Gebrauch gemacht, so sind die in Betracht kommenden Abgaben nachträglich zu entrichten.

(4) Das Disziplinarverfahren gegen Bedienstete der Versicherungsträger und des Hauptverbandes ist von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.“

Die sachliche Steuerbefreiung des § 110 Abs. 2 lit. b ASVG setzt voraus, dass ein Rechtsgeschäft eines Versicherungsträgers zur Beschaffung von Liegenschaften erfolgt, die der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen. Wie die Berufungswerberin zutreffend

ausführt, enthält die Bestimmung des § 110 ASVG keine Regelung darüber, welche Auswirkungen der Wegfall des steuerbegünstigten Zweckes auf die Steuerpflicht hat. Für eine sinngemäße Anwendung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1955 besteht kein Raum. Zu prüfen ist jedoch, ob der Nichteintritt des steuerbegünstigten Zweckes, welcher im gegenständlichen Fall dem zuständigen Finanzamt erstmals in der Stellungnahme vom 26. August 1999 zur Kenntnis gelangt ist, eine Rückwirkung auf die Entstehung des Abgabeananspruches bzw. der Steuerpflicht haben konnte.

Mit der mit BGBl. I 124/2003 eingefügten Bestimmung des § 295a der Bundesabgabenordnung (BAO), wonach ein Bescheid insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches hat, hat der Gesetzgeber eine Verfahrensbestimmung geschaffen, die eine Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von Bescheiden erlaubt (vgl. *Ritz*, SWK 35/36/2003, S 880). Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4 BAO) eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabeananspruches. § 295a BAO ist jedoch der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden. Es ist daher eine Frage der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches) zukommt. Tritt ein derartiges Ereignis vor Bescheiderlassung ein, ist es im Bescheid zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 295a Tz. 3). Tritt es erst nachträglich (nach Erlassung des Bescheides) ein, so ist § 295a BAO anwendbar. § 295a BAO trat - mangels ausdrücklicher In-Kraft-Tretens-Regelung in der BAO - am Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2003 im Bundesgesetzblatt, also am 20. Dezember 2003 in Kraft. § 295a BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Sie ist somit ab In-Kraft-Treten auch dann anzuwenden, wenn der betroffene Bescheid vor In-Kraft-Treten ergangen ist, sowie auch dann, wenn das rückwirkende Ereignis vor In-Kraft-Treten eingetreten ist (vgl. *Ritz*, SWK 35/36/2003, S 880).

Aus dieser Rechtslage ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall zuerst zu beurteilen ist, ob ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 295a BAO vorliegt. Da die Bestimmung des § 295a BAO der deutschen Bestimmung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 nachgebildet ist (vgl. *Ritz*, SWK 35/36/2003, S 880; *Beiser*, SWK 19/2005, S 612), ist ein Blick auf die deutsche Judikatur durchaus zweckmäßig. Demnach umfasst der Begriff "Ereignis" alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge. Dazu zählen nicht nur solche mit ausschließlich rechtlichem Bezug, sondern auch tatsächliche Lebensvorgänge. Das Ereignis muss ferner stattfinden, nachdem der Steueranspruch entstanden ist. Kein „rückwirkendes Ereignis“ liegt vor, wenn das Finanzamt lediglich nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erlangt. Die nach dem Steuertatbestand rechtserhebliche Sachverhaltsänderung muss sich darüber hinaus

steuerlich in die Vergangenheit auswirken, und zwar in der Weise, dass nunmehr der veränderte an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, d.h. ob eine solche Änderung dazu führt, dass bereits eingetretene steuerliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht (vgl. BFH-Urteil vom 6.3.2003, XI R 13/02).

Der Zeitpunkt, an dem die Steuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung (vgl. für viele VwGH 8. 7. 2004, 2001/07/0110). Von der Grunderwerbsteuer befreit sind nach § 110 Abs. 1 Z 2 lit. b ASVG Rechtsgeschäfte von Versicherungsträgern zur Beschaffung von Liegenschaften, die der Erfüllung der Aufgaben der Versicherung dienen. Wenn nun eine Liegenschaft für einen steuerbegünstigten Zweck angeschafft wird, tritt die sachliche Steuerbefreiung des § 110 Abs. 1 Z 2 lit. b ASVG ein (vgl. VwGH 7. 2. 1974, 892/72). Stellt sich nachträglich heraus, dass der steuerbegünstigte Zweck – wie im gegenständlichen Fall – nicht verwirklicht wird, liegt in der Aufgabe der Absicht, den steuerbegünstigten Zweck zu erfüllen, ein rechtlich bedeutsamer Vorgang mit Rückwirkung auf die Vergangenheit. Der Unabhängige Finanzsenat folgt der Auffassung von *Ritz* (SWK 35/36/2003) wonach ein derartiges Ereignis, das vor Bescheiderlassung eingetreten ist, bereits im Bescheid zu berücksichtigen ist. Wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine Liegenschaft zu diesem begünstigten Zweck angeschafft wird, bestehen keine Bedenken, dass der an sich steuerbare Vorgang steuerfrei behandelt wird und vorerst keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird. Im Zeitpunkt des grunderwerbsteuerpflichtigen Vorganges selbst kann lediglich die Absicht festgestellt werden, diese Liegenschaft für Zwecke der Versicherung zu nutzen. Bei der vorliegenden Fallkonstellation (Erwerb eines unbebauten Grundstückes zum Bau einer Geschäftsstelle) ist von vornherein klar, dass der begünstigte Zweck erst nach dem Erwerb durch den Versicherungsträger verwirklicht werden konnte. Demnach basierte die Anwendung der Befreiungsnorm des § 110 Abs. 1 Z 2 lit. b ASVG auf einem Ereignis, das Rückwirkung auf die grundsätzliche Entstehung des Abgabenanspruches hatte, nämlich dem "dienen" der erworbenen Liegenschaft zur "Erfüllung der Aufgaben der Versicherung". In der Aufgabe der Absicht, dass eine erworbene Liegenschaft der "Erfüllung der Aufgaben der Versicherung" dient, ist somit auch ein Ereignis zu erblicken, das auf die Entstehung des Grunderwerbsteueranspruches zurück wirkt. Damit ergibt sich aus der Auslegung der Befreiungsbestimmung des § 110 Abs. 1 Z 2 lit. b ASVG, dass einerseits rückwirkende Ereignisse sehr wohl für den Eintritt der Steuerbegünstigung maßgeblich sein können und andererseits die Aufgabe der Absicht, den steuerbegünstigten Zweck zu erfüllen, eine Rückwirkung zukommt. Die Aufgabe der Absicht, die erworbenen

Liegenschaften zur "Erfüllung der Aufgaben der Versicherung" zu nutzen, steht somit der Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 110 Abs. 1 Z 2 lit. b ASVG entgegen, sodass die Festsetzung der gegenständlichen Grunderwerbsteuer nicht rechtswidrig war.

Linz, am 4. Oktober 2005