



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 7. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 21. März 2006 betreffend die Abweisung eines Antrages auf Endgültigerklärung gemäß § 200 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 5. April 1995 hat Frau E ihre Liegenschaft EZ 406 Katastralgemeinde G an Herrn W (in der Folge: Berufungswerber) übergeben. Mit vorläufigem Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz vom 25. September 1995 wurde Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 3 GrEStG in Höhe von 3,5 % der vereinbarten Gegenleistung in Höhe von 165.000,00 S festgesetzt und berichtigt.

Mit Adoptionsvertrag vom 5. November 2003 hat die damalige Übergeberin den Berufungswerber an Kindes statt angenommen und der Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 5. April 1995 wurde mit Vertrag vom 16. Dezember 2003 in einen Übergabsvertrag unter Lebenden umgewandelt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 30. Jänner 2004 wurde für diese Übergabe unter Lebenden Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 1 GrEStG festgesetzt. Über die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 31. März 2005, RV/0731-L/04, entschieden.

Mit Eingabe vom 10. Februar 2006 beantragte der Berufungswerber die endgültige Festsetzung der Steuer (mit Null Euro) für den Rechtsvorgang auf Grund des

Übergabsvertrages auf den Todesfall vom 5. April 1995 und führte sinngemäß aus: "Aufgrund der Adoption wurde im Bescheid vom 30. Jänner 2004 zu Recht § 7 Z. 1 GrEStG auf die Besteuerung angewendet. Diese Besteuerung wurde zwar im Bescheid vom 30. Jänner 2004 berücksichtigt, jedoch wurde an Stelle der Verminderung der nunmehr zur Vorschreibung geänderten Steuer (durch die bereits bezahlte Steuer aufgrund der Festsetzung im Jahr 1995) nur der "Übergabspreis" um die damalige Gegenleistung verringert, was zu einer steuerlichen Differenz von 179,87 € führte.

Hinsichtlich des Übergabsvertrages vom 5. April 1995 ist jedoch auszuführen, dass dieser zweifelsfrei ein vom Eintritt einer Bedingung (Ableben der Übergeberin) abhängiges Rechtsgeschäft ist, sodass unabhängig davon, dass vom Übergeber bereits zu Lebzeiten der Übergeberin Leistungen erbracht worden sind, die Steuerschuld erst mit dem Eintritt der Bedingung (sohin mit dem Ableben der Übergeberin) eintritt.

Diese Bedingung ist bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages vom 16. Dezember 2003, mit dem die Vertragsparteien übereingekommen sind, die Übergabe auf den Todesfall in eine Übergabe unter Lebenden umzuwandeln, nicht eingetreten, sodass die Steuerschuld für den Übergabsvertrag auf den Todesfall (mangels Bedingungseintritt) nicht eingetreten ist an deren Stelle trat die Steuerschuld für den Übergabsvertrag vom 16. Dezember 2003. Der Besteuerung dieses Vertrages sind die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltenden Verhältnisse (wie insbesondere die Verwandtschaftsverhältnisse) zu Grunde zu legen. Der Umstand, dass vom Finanzamt bereits früher eine Grunderwerbsteuer für die vorläufige Gegenleistung in Höhe von 165.000,00 S vorgeschrieben wurde, ist für die Beurteilung der rechtlichen Verhältnisse nicht maßgeblich. Diese Vorschreibung ist offensichtlich zu Unrecht erfolgt, da die Steuerschuld für den Übergabsvertrag auf den Todesfall überhaupt nicht eingetreten ist. Da es sich bei der Steuervorschreibung aus dem Jahr 1995 nur um eine vorläufige Steuervorschreibung im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO gehandelt hat, die Bedingung nicht eingetreten ist und sohin die Steuerschuld aufgrund des Übergabsvertrages auf den Todesfall vom 5. April 1995 bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages vom 16. Dezember 2003 nicht eingetreten ist, ergibt sich, dass die Ermittlung der Grunderwerbsteuer laut dem vorläufigen Steuerbescheid aus dem Jahr 1995 rechtswidrig und unter den falschen Voraussetzungen erfolgte.

Daher stellt der Berufungswerber den Antrag auf endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Steuervorganges aus dem Jahr 1995 und beantragt die Festsetzung mit 0,00 € gemäß § 200 Abs. 2 BAO und Rückerstattung der im Jahr 1995 bezahlten Grunderwerbsteuer".

Das Finanzamt teilte mit Schreiben vom 27. Februar 2006 dem Berufungswerber informativ mit, dass aufgrund der eingetretenen absoluten Verjährung (die Frist beträgt gemäß § 209 Abs. 3 BAO 10 Jahre) keine Bescheidänderung durch das Finanzamt erfolgen kann.

Mit Eingabe vom 8. März 2006 führte der Vertreter des Berufungswerbers Folgendes aus: Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt in den Fällen des Erwerbes von Todeswegen oder einer Zweckzuwendung von Todeswegen das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungsteuer spätestens nach 10 Jahren. Im gegenständlichen Fall wurde jedoch mit vorläufigem Bescheid aus dem Jahre 1995 Grunderwerbsteuer vorgeschrieben, welche in der Diktion des § 209 Abs. 3 nicht angeführt ist, weshalb die von der Abgabenbehörde angeführte Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 nicht zum Tragen kommt.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO hat (und nicht: kann) die Abgabenbehörde, sobald die Ungewissheit beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Mit Übergabsvertrag vom 16. Dezember 2003 wurde der Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 5. April 1995 in eine Übergabe unter Lebenden umgewandelt, weshalb zu diesem Zeitpunkt die Ungewissheit beseitigt wurde und die Verjährungsfrist zu laufen begann. In diesem Fall ist § 208 Abs. 1 lit. d BAO anzuwenden, welche dem Beginn der Verjährung – in den Fällen des § 200 BAO – mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, beginnen lässt. Sohin hätte die Abgabenbehörde die mit Eingabe vom 9. Februar 2006 beantragte endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum Steuerbescheid vom 25. September 1995 vornehmen müssen und steht der Einwand der Verjährung dem Antrag nicht entgegen.

Sollte der Verjährungseinwand weiterhin aufrecht bleiben, so werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (Zl. 83/17/0163), worin festgestellt wurde, dass eine systemkonforme Auslegung der §§ 200, 207 und 208 Abs. 1 lit. d BAO bis zur Abgabenbehörde nicht verbietet, nach Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist auch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu Gunsten des Abgabeschuldners vorzunehmen. Weiters wird darauf hingewiesen, dass es überhaupt zu keinem Erwerb von Todes wegen gekommen ist, da der Übergabsvertrag auf den Todesfall aus dem Jahr 1995 in eine Übergabe unter Lebenden umgewandelt wurde. Die Bedingung (Ableben der Übergeberin) ist bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages vom 16. Dezember 2003, mit dem die Vertragsparteien übereingekommen sind, die Übergabe auf den Todesfall in eine Übergabe unter Lebenden umzuwandeln, nicht eingetreten, sodass die Steuerschuld für den Übergabsvertrag auf den Todesfall nicht eingetreten ist. An deren Stelle trat die Steuerschuld für den Übergabsvertrag vom 16. Dezember 2003 ein.

Zuletzt wird darauf hingewiesen, dass das Schreiben vom 27. Februar 2006 keine Erledigung im Sinn des § 92 BAO darstellt, weshalb die Erlassung eines Bescheides beantragt wird.

Mit Bescheid vom 21. März 2006 wies das Finanzamt den Antrag auf Erlassung eines endgültigen Bescheides gemäß § 200 Abs. 2 BAO ab.

Die diesbezügliche Begründung lautet örtlich: Gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Für den Übergabsvertrag vom 5. April 1995 ist der Abgabenanspruch (Grunderwerbsteuer) mit Unterfertigung durch die Vertragsteile entstanden. Die Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 iVm. § 208 Abs. 1 lit. d BAO ist jedoch nur dann zulässig, wenn die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO noch nicht eingetreten ist.

Zum zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist zu bemerken, dass dieses sich nicht auf die absolute Verjährung bezieht.

In der Berufung wird der Sachverhalt im Wesentlichen wiederholt und beantragt

- 1) den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben,
- 2) der Antrag gestellt auf endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Steuervorganges aus dem Jahr 1995 mit 0,00 € gemäß § 200 Abs. 2 BAO und
- 3) die Rückerstattung der im Jahr 1995 bezahlten Grunderwerbsteuer gemäß § 239 BAO in Höhe von 419,69 €.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 21. März 2006 als unbegründet ab.

Die Begründung lautet wörtlich: Das Grunderwerbsteuergesetz bindet die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung der Liegenschaft, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch. Zweifelsfrei stellt der Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 5. April 1995 ein steuerpflichtiges Verpflichtungsgeschäft dar. Lediglich das Erfüllungsgeschäft ist aufschiebend bedingt vom Ableben der Übergeberin. Da der volle Umfang der Abgabepflicht ungewiss war (siehe Seite 2, letzter Absatz des Übergabsvertrages: Übernahme von eventuellen noch zum Todestag aushaftenden Verbindlichkeiten), erfolgte die Festsetzung vorläufig.

Die absolute Verjährungsfrist begann somit mit Ablauf des Jahres 1995 zu laufen und endet mit Ablauf des Jahres 2005. Die klare Bestimmung des § 209 Abs. 3 BAO (das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches - § 4) lässt auch eine Festsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO nicht zu.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird ausgeführt:

Nach der Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2006 bindet das Grunderwerbsteuergesetz die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur Übereignung der Liegenschaft, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch.

An dieser Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch seit dem Jahr 1977 nicht mehr festgehalten.

Entsprechend der geltenden Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes entsteht, wenn die Wirksamkeit des Verpflichtungsgeschäfts von einer Bedingung abhängig ist, die Steuerschuld erst mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung (§ 8 Abs. 2 GrEStG). Die Bedingung des Vorablebens der Übergeberin (bzw. der Umwandlung des Übergabsvertrages auf den Todesfall in eine Übergabe unter Lebenden) betrifft sowohl das Veräußerungs- als auch das Verpflichtungsgeschäft. Auch wenn der Übernehmer bereits zu Lebzeiten Leistungen an den Übergeber leistet, sohin das Erwerbsgeschäft vor Eintritt der vereinbarten aufschiebenden Bedingung (Ableben der Übergeberin) ausgeführt wird, entsteht die Steuerschuld nicht vor Eintritt der Bedingung.

Da der Abgabenanspruch erst zu dem Zeitpunkt eingetreten ist als der Tatbestand verwirklicht wurde, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (somit mit dem Ableben der Übergeberin bzw. im konkreten Fall mit Umwandlung der Übergabe auf den Todesfall in eine Übergabe unter Lebenden) ist die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren im Sinn des § 209 Abs. 3 BAO noch nicht abgelaufen.

Wie bereits im Schreiben vom 8. März 2006, sowie in der Berufung vom 5. April 2006 und 29. März 2004 ausgeführt ist die Ermittlung der Grunderwerbsteuer laut dem vorläufigen Steuerbescheid aus dem Jahr 1995 rechtswidrig und unter falschen Voraussetzungen erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Nach Abs. 3 des § 4 bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Die Generalklausel des § 4 Abs. 1 gilt nur, wenn keine spezielleren Regelungen diesen Zeitpunkt bestimmen. Solche Regelungen enthalten zum Beispiel § 8 GrEStG 1987 oder § 12 ErbStG.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber

wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Nach Abs. 2 ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährung beträgt gemäß § 207 Abs. 2 (unter anderem bei der Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer) fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

§ 209 Abs. 3, 1. Satz BAO lautet: Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

§ 209 Abs. 1 BAO idf AbgÄG 2004 lautet: Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnisse ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem In-Kraft-Treten ereignet haben. Nach § 323 Abs. 18 BAO ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 25. September 1995 die Grunderwerbsteuer vorläufig festgesetzt. Ungeachtet der rechtlichen Richtigkeit dieser Abgabenfestsetzung (vgl. zur Entstehung der Steuerschuld in Fällen von Übergabsverträgen auf den Todesfall die Entscheidungen des VwGH vom 20. April 1977, 779/76 und vom 26. Jänner 1989, 88/16/0092; dagegen jedoch VwGH vom 12. November 1952, 2809/50 und vom 12. März 1964, 47, 48/63), kann die Tatsache, dass eine rechtskräftige Abgabenfestsetzung – wenn auch vorläufig – erfolgt ist, nicht beseitigt werden. Das Finanzamt ist somit bei der (vorläufigen) Abgabenfestsetzung davon ausgegangen, dass ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Sachverhalt vorliegt; der Rechtsvorgang war dem Finanzamt (rechtzeitig) angezeigt worden, sodass die Verjährungsbestimmung des § 208 Abs. 2 bzw. § 209 Abs. 3, 2. Satz BAO nicht zur Anwendung kommt.

Unter Berücksichtigung der Regelung über die sog. absolute Verjährung des § 209 Abs. 3, 1. Satz, ist das Recht zur (endgültigen) Festsetzung der Abgabe mit Ablauf des Jahres 2005 verjährt.

Dazu kommt noch Folgendes: Der Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern ist vom Grundsatz geprägt, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch spätere Vereinbarungen nicht mehr beseitigt werden kann, sofern nicht ein so genannter abgabenvernichtender Tatbestand gegeben ist (vgl. § 17 GrEStG, § 33 ErbStG). Daraus ergibt sich, dass auch eine spätere Vertragsaufhebung bzw. –änderung nicht zwingend eine Änderung der Abgabenfestsetzung zur Folge hat.
Über die Berufung ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. November 2007