



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.W.GmbH., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 21. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. August 2003 betreffend Abweisung eines Antrages auf Festsetzung der Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 12. März 2003 verkauften J.u.J.F. als Verkäufer eine Liegenschaft samt darauf errichtetem Wohnhaus um einen Kaufpreis von 105.375,61 € an die S.W.GmbH. als Käuferin. Der gesamte Kaufpreis ist laut Punkt 5 des Kaufvertrages bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages an die beiden Verkäufer geleistet worden.

Am 15. Mai 2003 erfolgte die Anmeldung gemäß § 13 GrEStG über die beiden selbst berechneten Erwerbsvorgänge (Erwerb je einer Grundstückshälfte von J.u.J.F.). Mit Schreiben vom 21. Mai 2003 stellte die Käuferin (= Bw) einen Antrag auf Rückerstattung der für diese beiden Erwerbsvorgänge im Wege der Selbstberechnung entrichteten Grunderwerbsteuer von insgesamt 3.688,14 €. Begründend wurde ausgeführt, im Jahr 1983 habe die S.W.GmbH bereits das wirtschaftliche Eigentum an der nun kaufgegenständlichen Liegenschaft erworben. Der seinerzeit abgeschlossene Überlassungsvertrag wurde zu BRP X bzw. BAP Y dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Innsbruck angezeigt und Grunderwerbsteuer in Höhe von 8 % der Bemessungsgrundlage von 1.450.000 S, nämlich in Höhe von 116.000 S an

das Finanzamt abgeführt. Eine Ablichtung des damaligen Grunderwerbsteuerbescheides wurde beigelegt. Weiters wurde das Anlagenverzeichnis 1983 dieser Gesellschaft vorgelegt, worin die Anschaffungskosten dieses Wohnhauses u.a. mit dem Kaufpreis von 1.450.000 S und die Grunderwerbsteuer von 116.000 S aktiviert worden waren.

Mit Bescheid vom 6. August 2003 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer ab mit der Begründung, die vorgelegten Unterlagen würden keinesfalls die Bezahlung der Grunderwerbsteuer beweisen. Da ein Nachweis über die Bezahlung der Grunderwerbsteuer nicht vorgelegt worden sei, werde der Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer abgewiesen.

Gegen diesen Abweisungsbescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben, worin nochmals darauf hingewiesen wurde, dass aus den vorgelegten Unterlagen auch ohne Vorlage eines vom Kreditinstitut bestätigten Zahlungsbeleges die Entrichtung der Grunderwerbsteuer durch die Bw. schlüssig gefolgert werden könne. Aus dem Handakt des einschreitenden Rechtsanwaltes stammt die Kopie seines vorgelegten Schreibens vom 11. November 1983 an den in München wohnhaften Geschäftsführer der Käuferin folgenden Inhaltes:

"Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck erhielt ich eben die Berufungsvorentscheidung, wonach in Stattgebung der von mir erhobenen Berufung das Finanzamt die bisherige Rechtsgebühr von S 21.427,- auf Null stellte. Das Finanzamt hat gemäß meinem Schriftsatz akzeptiert, daß die S.W.GmbH. wirtschaftliches Eigentum am Wohnanteil der Bp. 89/2 samt Garten erworben hat, sodaß nur einmal Grunderwerbsteuer, im übrigen aber keine weitere Rechtsgebühr zu bezahlen ist.

Gleichzeitig wurde die Grunderwerbsteuervorschreibung über 8 % aus der vertraglichen Gegenleistung von S 1,450.000,-(für den Wohnteil des ehemaligen Bauernhauses) übermittelt. Dieser Betrag ist von der Gesellschaft bis spätestens 9. Dezember 1983 mittels beiliegender Zahlkarte an das Finanzamt Innsbruck einzuzahlen.

Ich bemerke hiezu, daß damit ein-für allemal die Grunderwerbsteuer erledigt ist. Sollte die S.W.GmbH. später einmal auch tatsächlicher grundbücherlicher Eigentümer des Wohnteiles samt Garten werden, so braucht keine neuerliche Grunderwerbsteuer mehr bezahlt werden. Ich empfehle Ihnen daher pünktliche Einzahlung der Grunderwerbsteuer.
Einschreiben

Beilagen erw."	Mit freundlichen Grüßen"
----------------	--------------------------

Das Finanzamt stützte die abweisliche Berufungsvorentscheidung unter Anführung der bislang vorgelegten Unterlagen im Wesentlichen auf folgende Begründung:

"Ein Zahlungsbeleg über die tatsächliche Entrichtung der Steuer konnte von der Berufungswerberin nicht beigebracht werden. Die Anzeige des Überlassungsvertrages samt Abgabenvorschreibung erweist jedoch noch nicht, ob die Grunderwerbsteuervorschreibung letztlich auch in Rechtskraft erwachsen und die Steuer entrichtet worden ist oder mittels Berufung bekämpft und aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist. Die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am gegenständlichen Grundstück wäre im Fall der Offenlegung nach dem Tiroler Höfegesetz genehmigungspflichtig gewesen. Nachdem im gegenständlichen Fall die Grunderwerbsteuer in rechtswidriger Weise vorgeschrieben worden ist, obwohl die Steuerschuld nach § 8 Abs. 2 GrEStG noch nicht entstanden ist, liegt die Schlussfolgerung nahe, dass der Bescheid mittels Berufung erfolgreich bekämpft worden ist und die Grunderwerbsteuer abzuschreiben und von der Berufungswerberin nicht zu entrichten war (vgl. VwGH vom 20.02.2003, Zl. 2001/16/0519). Der gegenständliche Kaufvertrag vom 12.03.2003 unterlag

deshalb als selbständiger Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw) stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wurde unter Beischluss eines Schreibens des Rechtsanwaltes vom 17. Oktober 1983 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Innsbruck noch vorgebracht, mit dieser Eingabe sei dem Finanzamt unter ausführlicher Darlegung der Gründe aufgezeigt worden, dass es sich beim angezeigten Überlassungsvertrag –weil für einen Kauf keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erlangt hätte werden können - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um die gewollte Einräumung des wirtschaftlichen Verfügungsrechtes zugunsten der S.W.GmbH gehandelt habe. Die Abgabenbehörde habe daraufhin keine Rechtsgebühr, sondern vom Betrag von 1,450.000 S Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Dass dieser Bescheid nicht bekämpft worden sei, könne der unterfertigende Rechtsanwalt anhand seines noch vorhandenen Handaktes bezeugen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Falle der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer kann eine Gutschrift (und damit am Abgabekonto ein rückzahlbares Guthaben) durch Erlassung eines Bescheides iSd § 201 BAO entstehen. Weiters kann bei Vorliegen der diesbezüglichen materiell- rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen die Entstehung von Gutschriften auf die Erlassung eines Bescheides iSd § 17 GrEStG zurückzuführen sein.

Was den gegenständlichen, innerhalb der Monatsfrist ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages gestellten Antrag auf Rückerstattung der im Wege der Selbstberechnung bezahlten Grunderwerbsteuer anlangt, stellte die Bw. unter Beachtung der Antragsbegründung im Ergebnis einen Antrag auf Erlassung eines Bescheides iSd § 201 BAO idF AbgRmRefG BGBl I Nr 97/2002, machte sie doch letztlich damit geltend, die selbstberechnete Grunderwerbsteuer sei deshalb objektiv unrichtig, weil die S.W.GmbH im Jahr 1983 von diesen Grundstücksverkäufern bereits das wirtschaftliche Eigentum an der nun kaufgegenständlichen Liegenschaft um den gleichen Kaufpreis erworben habe.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach § 1 Abs. 4 GrEStG unterliegt ein um Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsgeschäft die Steuer berechnet worden ist. Nach dieser Anrechnungsvorschrift ist somit die für den zeitlich ersten Vorgang erhobene Steuer soweit auf die vom späteren Rechtsvorgang zu entrichtende Steuer anzurechnen, als die Bemessungsgrundlage des späteren Rechtsvorganges die des ersten übersteigt. Wenn also der spätere Rechtsvorgang keine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufweist, kann vom späteren Rechtsvorgang keine weitere Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, wenn bei beiden Rechtsvorgängen dieselben Personen Vertragspartner sind.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht unter Beachtung des ersten Satzes des § 1 Abs. 4 GrEStG kein Zweifel darüber, dass der Kaufvertrag vom 12. März 2003 als Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Insoweit wäre die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchaus rechtens gewesen. Mit dem Antragsvorbringen, die selbstberechnete Grunderwerbsteuer in Höhe von 3.688,14 € sei rückzuerstatten, weil "im Jahr 1983 die S.W.GmbH bereits das wirtschaftliche Eigentum an der nun kaufgegenständlichen Liegenschaft erworben hat" zielt die Bw. im Ergebnis auf Berücksichtigung der im Wege der Selbstberechnung bislang unbeachtet gebliebenen Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG ab. Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet letztlich, ob diesem im Wege der Selbstberechnung versteuerten Rechtsvorgang bereits die Besteuerung (d.h. Vorschreibung und Entrichtung) der Überlassung des wirtschaftlichen Eigentums an der Kaufliegenschaft (Überlassungsvertrages vom 5. Juli 1983) als Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG vorausgegangen ist, denn diesfalls erweist sich auf Grund der dann anzuwendenden Anrechnungsvorschrift gemäß § 1 Abs. 4 letzter Satz die für den (späteren) Erwerbsvorgang bekanntgegebenen selbstberechneten Grunderwerbsteuern als objektiv unrichtig, wodurch der Festsetzungstatbestand des § 201 BAO verwirklicht wird (Ritz, BAO- Handbuch, Seite 114). Wegen der gleichen Höhe der Gegenleistung (Kaufpreis jeweils 1.450.000 S) wäre dann dem Antrag durch bescheidmäßige Festsetzungen gemäß § 201 BAO der Grunderwerbsteuer mit Null € zu entsprechen. Die Erlassung dieser Bescheide führt dann zu rückzahlbare Gutschriften in Höhe von insgesamt 3.688,14 €.

Vorausgeschickt wird, dass beim Finanzamt als Folge der Skartierungsbestimmungen keine Unterlagen (Aktenstücke) mehr vorhanden sind auf Grund derer die Feststellung getroffen werden könnte, ob der seinerzeit angezeigte, zwischen den Ehegatten J.u.J.F. und der S.W.GmbH abgeschlossene Überlassungsvertrag vom 5. Juli 1983 nach den Bestimmungen

des Grunderwerbsteuergesetzes besteuert worden ist. Die Bw. selbst führt in der Berufung und im Vorlageantrag unter Beischluss von Unterlagen, ohne jedoch durch einen Einzahlungsbeleg oder Überweisungsbeleg den gesicherten Zahlungsnachweis zu erbringen, jene Tatumstände an, die nach ihrer Meinung für die seinerzeitige Besteuerung dieses Überlassungsvertrages als Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG) sprechen würden.

Aus nachstehenden Gründen erweist sich in freier Beweiswürdigung das Sachverhaltsvorbringen, der im Überlassungsvertrag vereinbarte Rechtsvorgang wurde im Jahr 1983 als Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Grunderwerbsteuergesetz besteuert (dh. vorgeschrieben und entrichtet), als schlüssig und sachlich unbedenklich. In Beantwortung einer Anfrage des Finanzamtes vom 13. Oktober 1983 betreffend das Rechtsverhältnis S.W.GmbH./J.u.J.F. teilte der rechtliche Vertreter mit Schreiben vom 17. Oktober 1983 zum "Betrifft: BAP Zahl X" dem Finanzamt mit, weil für einen Kauf keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung zu erlangen gewesen sei, handle es sich beim Überlassungsvertrag in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um die gewollte Einräumung des wirtschaftlichen Verfügungsrechtes zugunsten der S.W.GmbH auf den im Überlassungsvertrag genannten Liegenschaftsteilen. Zur Besicherung dieser ihrer Rechtstellung sei ein Vorkaufsrecht und hinsichtlich der Kaufzahlungen Pfandrechte von insgesamt 1,450.000 S grundbücherlich eingetragen worden. Demnach sei nicht eine Gebühr, sondern die 8 %ige Grunderwerbsteuer von 1.450.000 S vorzuschreiben. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer sei zu Handen des Rechtsanwaltes zuzustellen und er werde dann "für die Bezahlung besorgt sein". Der vorgelegte Grunderwerbsteuerbescheid zeigt auf, dass das Finanzamt in der Folge dieser Vorhaltbeantwortung gefolgt und betreffend den angezeigten Überlassungsvertrag ausgehend von einer Gegenleistung von 1,450.000 S eine Grunderwerbsteuer von 116.000 S gegenüber der S.W.GmbH. zu Handen den Rechtsanwalt vorgeschrieben hat. Der einschreitende Rechtsanwalt hat daraufhin am 11. November 1983 an den Geschäftsführer folgendes, oben bereits zitiertes Schreiben verfasst:

"Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck erhielt ich eben die Berufungsvorentscheidung, wonach in Stattgebung der von mir erhobenen Berufung das Finanzamt die bisherige Rechtsgebühr von S 21.427,-- auf Null stellte. Das Finanzamt hat gemäß meinem Schriftsatz akzeptiert, daß die S.W.GmbH. wirtschaftliches Eigentum am Wohnanteil der Bp. 89/2 samt Garten erworben hat, sodaß nur einmal Grunderwerbsteuer, im übrigen aber keine weitere Rechtsgebühr zu bezahlen ist.

Gleichzeitig wurde die Grunderwerbsteuervorschreibung über 8 % aus der vertraglichen Gegenleistung von S 1,450.000,-- (für den Wohnteil des ehemaligen Bauernhauses) übermittelt. Dieser Betrag ist von der Gesellschaft bis spätestens 9. Dezember 1983 mittels beiliegender Zahlkarte an das Finanzamt Innsbruck einzuzahlen.

Ich bemerke hiezu, daß damit ein-für allemal die Grunderwerbsteuer erledigt ist. Sollte die S.W.GmbH. später einmal auch tatsächlicher grundbücherlicher Eigentümer des Wohnteiles samt Garten werden, so braucht keine neuerliche Grunderwerbsteuer mehr bezahlt werden. Ich empfehle Ihnen daher

pünktliche Einzahlung der Grunderwerbsteuer.
Einschreiben

Beilagen erw	Mit freundlichen Grüßen "
--------------	---------------------------

In das Anlagenverzeichnis zur Körperschaftsteuererklärung 1983 wurde in weiterer Folge von dieser Wohnbaugesellschaft das am 5. Juli 1983 von J.u.J.F. um einen Kaufpreis von 1.450.000 erworbene Grundstück samt darauf errichtetem Wohnhaus aufgenommen. Neben diesem Kaufpreis wurden als weitere Anschaffungskosten unter "Finanzamt für Geb- und Verkst. Ibk, Grunderwerbsteuer" ein Betrag von 116.000 S angesetzt. Es ist davon auszugehen, dass diesen aktivierten Anschaffungskosten entsprechende Belege zugrunde lagen. Im Übrigen wurde die Rechtsposition des wirtschaftlichen Eigentümers laut im Akt vorliegender Grundbuchsauszüge dadurch abgesichert, dass am Grundstück ein Vorkaufsrecht zugunsten der S.W.GmbH und zwei Pfandrechte im Gesamtausmaß von 1,450.000 S einverleibt waren.

Auf Grund dieses chronologisch in sich schlüssigen, durch entsprechende Schriftstücke untermauerten Geschehensablaufes war unbedenklich davon auszugehen, dass das Finanzamt bezogen auf den angezeigten Überlassungsvertrag einem Rechtsmittel gegen einen Rechtsgebührenbescheid mit Berufungsvorentscheidung stattgegeben und statt dessen -hierin der Vorhaltbeantwortung vom 17. Oktober 1983 folgend- den Inhalt des Überlassungsvertrages in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt gesehen und für diesen Rechtserwerb gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG ausgehend von einer Gegenleistung von 1,450.000 S gegenüber der S.W.GmbH Grunderwerbsteuer vorgeschrieben hat. Der Rechtsanwalt übermittelte dann mit Schreiben vom 11. November 1983 dem Geschäftsführer die beiliegende Zahlkarte mit dem Ersuchen, bis spätestens 9. Dezember 1983 die festgesetzte Grunderwerbsteuer an das Finanzamt einzuzahlen. In der Folge kam es zur Aktivierung des Kaufpreises und der Grunderwerbsteuer als Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes im Aktenverzeichnis 1983.

Das Finanzamt hat die abweisliche Berufungsvorentscheidung tragend im Wesentlichen auf folgende Begründung gestützt: "Ein Zahlungsbeleg über die tatsächliche Entrichtung der Steuer konnte von der Berufungswerberin nicht beigebracht werden. Die Anzeige des Überlassungsvertrages samt Abgabenvorschreibung erweist jedoch noch nicht, ob die Grunderwerbsteuervorschreibung letztlich auch in Rechtskraft erwachsen und die Steuer entrichtet worden ist oder mittels Berufung bekämpft und aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist. Die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am gegenständlichen Grundstück wäre im Fall der Offenlegung nach dem Tiroler Höfegesetz genehmigungspflichtig gewesen. Nachdem im gegenständlichen Fall die Grunderwerbsteuer in rechtswidriger Weise vorgeschrieben worden ist, obwohl die Steuerschuld nach § 8 Abs. 2 GrEStG noch nicht entstanden ist, liegt die Schlussfolgerung nahe, dass der Bescheid mittels Berufung erfolgreich bekämpft worden ist und die Grunderwerbsteuer abzuschreiben und von der

Berufungswerberin nicht zu entrichten war (vgl. VwGH vom 20.02.2003, Zl. 2001/16/0519)". Diese Argumentation lässt aber vollkommen außer Acht, dass im Gegenstandsfall die Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides auf die Angaben der Bw. (als Folge der Vorhaltbeantwortung vom 17. Oktober 1983 im Zuge einer Berufungserledigung betr. eines Rechtsgebührenbescheides) zurückging und damit diese Festsetzung von ihr schlichtweg "veranlasst" und "herbeigeführt" wurde. Diese besondere Vorgeschichte legt keinesfalls begründet "die Schlussfolgerung nahe", dass die S.W.GmbH gegen diesen von ihr selbst "gewollten" Grunderwerbsteuerbescheid Berufung eingebracht und infolge stattgebender Berufungserledigung diese Grunderwerbsteuer nicht entrichtet (bezahlt) hat. Der gegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich hinsichtlich der subjektiven Interessenlage somit entscheidend von jenem, der der zitierten VwGH- Entscheidung 2001/16/0519 als schlüssig zugrunde gelegt wurde. Wollte man nämlich mit dem Überlassungsvertrag augenscheinlich den einschränkenden grundverkehrsbehördlichen Bestimmungen entgegenwirken und war die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht von den Vertragsparteien gewollt und beabsichtigt, dann spricht die fehlende grundverkehrsbehördliche Genehmigung und damit die nicht entstandene Steuerschuld nicht gesichert dafür, dass der auf Betreiben des Steuerpflichtigen ergangene Grunderwerbsteuerbescheid schließlich mit einem Rechtsmittel bekämpft worden ist, gerade das Gegenteil ist der Fall.

An Sachverhalt war daher in freier Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass der seinerzeit bereits zwischen den nunmehrigen Verkäufern und der Bw. vereinbarte Überlassungsvertrag vom 5. Juli 1983 als Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG (Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) besteuert (dh. vorgeschrieben und entrichtet) worden ist. Demzufolge ist dem selbstberechneten Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (Kaufvertrag vom 12. März 2003) ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang vorausgegangen, weshalb für den späteren Rechtsvorgang die Regelung des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG anzuwenden ist. Da beide Rechtsvorgänge die gleich hohe Gegenleistung von 1.450.000 S (= 105.375,61 €) haben, verbleibt "insoweit" für den selbstberechneten Rechtsvorgang keine zu erhebende Grunderwerbsteuer mehr. Die im Wege der Selbstberechnung entrichtete Grunderwerbsteuer erweist sich somit infolge Nichtanwendung dieser Anrechnungsbestimmung als objektiv rechtswidrig und begründet damit den Festsetzungstatbestand des § 201 BAO. Dem Antrag auf "Rückerstattung" der selbstberechneten Grunderwerbsteuer, der im Ergebnis als Antrag iSd § 201 BAO auf erstmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Abgabenbescheid zu werten war, wäre somit durch Erlassung eines Festsetzungsbescheides mit Null € zu entsprechen gewesen. Der streitgegenständliche Abweisungsbescheid erweist sich folglich als rechtswidrig. Es war daher

wie im Spruch ausgeführt unter Aufhebung des bekämpften Bescheides der Berufung stattzugeben.

Innsbruck, am 20. Jänner 2005