



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FG, Z, vom 20. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. Juni 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Der Berufung wird betreffend die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 15. Mai 2003 Folge gegeben.

Der angefochtene Abweisungsbescheid vom 17. Juni 2004 wird insoweit abgeändert und spricht aus, dass in Entsprechung des Aufhebungsantrages vom 23. April 2004 der Grunderwerbsteuerbescheid vom 15. Mai 2003 gemäß § 299 Abs. 1 iVm. § 302 Abs. 2 lit. c BAO aufgehoben wird, weil sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen hat.

Hingegen wird betreffend die Aufhebung der beiden Schenkungssteuerbescheide vom 15. Mai 2003 die Berufung als unbegründet abgewiesen und bleibt insoweit der angefochtene Bescheid unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 24. April 2003 haben die Ehegatten FuRG ihre Landwirtschaft dem Sohn FG übergeben.

Diesen Rechtsvorgang hat das Finanzamt entsprechend der damals gängigen Verwaltungspraxis als gemischte Schenkung (Gegenleistung kleiner als der dreifache Einheitswert des gesamten übergebenen Vermögens) qualifiziert und dem Unternehmer dementsprechend mit Bescheiden vom 15. Mai 2003

a) für den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer, =GrESt von der Gegenleistung in Höhe von

1.758,39 € und

b) für den unentgeltlichen Teil zwei mal Schenkungssteuer, =SchSt für den Erwerb des sonstigen bebauten Grundstückes (eine Hälfte von jedem Elternteil) in Höhe von jeweils 1.061,95 € vorgeschrieben. Die Schenkung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes war gemäß § 15a ErbStG steuerfrei.

Folgende, den Steuerbescheiden zugrunde liegenden Werte stehen außer Streit:

Einheitswert für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen: 25.726,-- €,

Einheitswert für ein sonstiges bebautes Grundstück (übersteigender Wohnungswert nach § 33 BewG): 24.491,-- €,

Gegenleistung bestehend aus Übergabspreis und Ausgedinge: 87.919,50 €.

Zur Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses zwischen land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Grundstücken nach Verkehrswerten hat das Finanzamt den Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke verdoppelt.

Am 23. April 2004 hat der Übernehmer und nunmehrige Berufungswerber (=Bw) sodann einen Antrag auf Aufhebung der ergangenen Steuerbescheide gestellt, weil aufgrund der zwischenzeitig geänderten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246 - die Grunderwerbsteuer nach dem Wert des Grundstückes zu ermitteln gewesen wäre.

Diesen Antrag hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17. Juni 2004 mit der Begründung abgewiesen, eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setze die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus. Änderungen der Rechtsprechung dürften nur berücksichtigt werden, wenn nicht § 117 BAO entgegenstehe. Nicht zuletzt seien Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) erst dann relevant, wenn sie veröffentlicht seien.

Dagegen hat der Bw rechtzeitig die gegenständliche Berufung erhoben und ausgeführt: Die Rechtswidrigkeit der Bescheide sei unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnisses jedenfalls und offenkundig gegeben. Der Hinweis des Finanzamtes auf § 117 BAO sei nicht angebracht, weil sich für den Bw keine Verschlechterung, sondern eine Verbesserung gegenüber der bisher geübten Verwaltungspraxis ergäbe. Das maßgebliche VwGH-Erkenntnis sei am 22. Jänner 2004 veröffentlicht worden und sei die neue Rechtsauffassung auch in der Bemessungsanleitung des BMfF vom 12. Februar 2004 umgesetzt worden, sodass im Hinblick auf die Ermessensübung die Absicht des Gesetzgebers, die Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Liegenschaften ohne jede Beschränkung zu erleichtern, auf jeden Fall zu berücksichtigen gewesen wäre.

Das Finanzamt hat die Berufung am 14. Dezember 2004 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124, gültig ab 20. Dezember 2003, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Im Sinne des § 302 BAO sind Aufhebungen zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides eingebracht ist.

Eine Aufhebung kann somit ausschließlich wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes erfolgen.

§ 299 BAO gilt aber auch für dynamische, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, § 299 Tz 10). Eine Rechtswidrigkeit kann sich demgemäß auch aus Änderungen der Judikatur, zB des VwGH, ergeben. Für die Frage, ob ein Bescheid sich als nicht richtig erweist, ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend.

Es ist unstrittig, dass sich durch das Grundsatzurkenntnis des VwGH vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, die Rechtsanwendung bei landwirtschaftlichen Übergaben teilweise, vor allem in Bezug auf die GrESt, geändert hat.

Liegt nämlich eine ortsübliche Gegenleistung vor, ist die GrESt nunmehr gemäß § 4 Abs. 2 Z2 GrEStG vom Wert (einfachen Einheitswert) der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zu berechnen. Nur für sonstige Grundstücke, welche anlässlich der Übergabe außerdem übertragen werden, ist die GrESt wie bisher von der Gegenleistung zu berechnen.

	L u F	üWW	Summe
einfacher EW	25.726,-- €	24.491,-- €	
Verkehrswert	51.452,-- € (2-facher EW)	24.491,-- €	75.943,-- €
Gegenleistung	59.566,18 €	28.353,32 €	87.919,50 €
dreifacher EW	77.178,-- €	73.473,-- €	

Im gegenständlichen Fall ist der Wert der anteiligen, auf die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke entfallenden Gegenleistung in Höhe von 59.566,17 € ausreichend, dass in Anbetracht der Zusammensetzung der Gegenleistung aus Übergabpreis von 50.000,-- €, Wohnungsrecht, Pflege und Betreuung sowie Beistellung eines Begräbnisses, von einer ortsüblichen Gegenleistung ausgegangen werden kann.

Unter Bedachtnahme auf die geänderte Judikatur des VwGH erweist sich daher der gegenständliche GrESt-Bescheid vom 15. März 2003 im Zeitpunkt des Aufhebungsantrages insofern als nicht richtig, als von einer ortsüblichen Gegenleistung ausgegangen werden kann und daher die GrESt nicht mehr von der gesamten Gegenleistung, sondern teilweise nach § 4 Abs. 2 Z2 GrEStG vom Wert der Grundstücke zu berechnen gewesen wäre. Der GrESt-Bescheid wäre daher grundsätzlich einer Aufhebung zugänglich gewesen.

Die Aufhebung nach § 299 BAO liegt allerdings im Ermessen der Abgabenbehörde. Im Zuge einer Berufungsentscheidung hat die Abgabenbehörde II. Instanz selbst das Ermessen auszuüben. Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Hiezu kann wiederum auf Ritz, Kommentar zur BAO, § 299 Tz 52 bis 59, verwiesen werden. Die Aufhebung liegt im Ermessen, unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag oder von amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Rolle zu. Überdies hat das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit. Eine Aufhebung wird dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat.

Diesbezüglich ist in concreto die Frage, was als Bemessungsgrundlage für die GrESt herangezogen wird, nicht bloß von untergeordneter Bedeutung für die Erstellung eines GrESt-Bescheides; vielmehr bedeutet es eine gravierende Abweichung, wenn anstelle des Wertes der Grundstücke (§ 4 Abs. 2 Z2 GrEStG) die Gegenleistung (§ 4 Abs. 1 GrEStG) zugrunde gelegt wird. Im gegenständlichen Fall liegt somit nicht bloß eine geringfügige Rechtswidrigkeit vor, bei der eine Aufhebung unterbleiben könnte.

Ebensowenig kann davon gesprochen werden, dass die Rechtswidrigkeit keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat. Immerhin ergibt sich nach Neuberechnung der GrESt eine im Vergleich zur bisherigen Steuervorschreibung um rd. 40 % verminderte Steuerbelastung.

Der UFS kommt daher in Ausübung des freien Ermessens zu dem Ergebnis, dass dem fristgerecht eingebrachten Antrag des Bw auf Aufhebung des GrESt-Bescheides insbesondere unter Bedachtnahme auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit stattzugeben ist.

Soweit der Bw auch die Aufhebung der Schenkungssteuerbescheide begehrt, ist ihm jedoch entgegenzuhalten, dass die SchSt, welche ausschließlich für die Übergabe des sonstigen Grundstückes, =übersteigender Wohnungswert, angefallen ist, durch die geänderte Rechtsprechung keine Änderung erfährt. Eine Aufhebung der SchSt-Bescheide kommt daher nicht in Betracht.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht folgt die entscheidende Behörde der Ansicht von Ellinger (Kommentar zur BAO, § 299, Tz 21), wonach eine Verbindung gemäß § 299 Abs. 2 BAO von Aufhebung und neuem Sachbescheid voraussetzt, dass dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Dies ist im gegenständlichen Fall, wenn dem Antrag auf Aufhebung erst durch Berufungsentscheidung entsprochen wird, nicht gegeben. Der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Grunderwerbsteuerbescheid muss daher von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen werden, zumal andernfalls die Rechtsmittelmöglichkeit der Partei eingeschränkt wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. November 2006