

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Dr.A. als Senatsvorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder Dr.B., Dr.C. und Dr.D. in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Vertr., gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19.11.2014, StNr. betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 20.10.2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 11.06.2014 (und Nachtrag vom 29.07.2014) erwarb der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf) eine Liegenschaft in A..

In der Eingabe vom 01.10.2014 führte der Vertreter der Vertragsparteien aus, dass er am 26.09.2014 zu ERFNR. die Gebührenanzeige über Finanzonline vorgenommen habe und nunmehr den Antrag stelle, von der Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 206 Abs. 1 lit. a BAO Abstand zu nehmen.

Unter Verweis auf einen internen Erlass des BMF vom 12.03.2013 führte der Bf aus, dass er die Liegenschaft erworben habe, um darauf ein Sägewerk zu errichten und damit seinen Betrieb aus dem Ortszentrum von A. absiedeln zu können. Sein Betrieb sei durch einen Großbrand zerstört worden und ein Wiederaufbau komme im Ortszentrum aus Sicherheitsgründen nicht mehr in Frage, weshalb das Kaufgrundstück als Ersatzgrundstück angeschafft worden sei.

Mit Bescheid vom 19.11.2014, StNr., setzte die Abgabenbehörde die Grunderwerbsteuer fest und führte aus, dass § 206 Abs. 1 lit. a BAO nur für Hochwasserschäden in Frage komme.

In der Beschwerde vom 21.12.2014 führte der Bf aus, dass es sehr wohl von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen sei.

Die Gesetzesbestimmung sei nicht auf Hochwasserschäden eingeschränkt, die Standortverlegung sei ausschließlich durch die Brandkatastrophe veranlasst.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.01.2015, StNr., wies die Abgabenbehörde die Beschwerde ab und führte begründend aus, dass ein Brand nicht mit Elementarereignissen vergleichbar sei und daher keinen Katastrophenschaden darstelle.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 13.02.2015 dem ausführliche Unterlagen zur Brandkatastrophe angeschlossen sind.

Wörtlich ist unter anderem ausgeführt:

Der Bf habe sich nach einer Bedenkzeit dazu entschlossen, das Sägewerk wieder aufzubauen. Seitens der Politik und der Bevölkerung wurde eine Standortverlegung gewünscht. Eine Katastrophe dieses Ausmaßes sollte für die Zukunft vermieden werden. ... Ein Wiederaufbau im Zentrum wurde seitens der Politik mit sehr hohen Auflagen belastet und war deshalb aus wirtschaftlicher Sicht nicht möglich.

Der verfahrensgegenständliche Brand ist durch einen Kurzschluss verursacht worden.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist durch den Abgabenakt und die vom Bf vorgelegten Unterlagen ausführlich dokumentiert.

Strittig ist lediglich die rechtliche Frage, ob der nach der Brandkatastrophe erfolgte Erwerb einer neuen Liegenschaft durch den Katastrophenschaden im Sinne des § 206 Abs. 1 lit. a BAO veranlasst ist.

Rechtslage

§ 206 BAO lautet:

Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung

§ 206 (1) Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,

a) soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind;

...

(2) Durch die Abstandnahme (Abs. 1) erlischt der Abgabenanspruch (§ 4) nicht. Die Abstandnahme berührt nicht die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen gegenüber Haftungspflichtigen geltend zu machen.

Erwägungen

Im Erkenntnis vom 31.03.2011, 2010/15/0150 führte der VwGH aus:

„Die Abstandnahme von der Festsetzung nach § 206 lit. b BAO ist zulässig, wenn mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass "der Abgabenanspruch" nicht durchsetzbar sein

wird. Die Regelung stellt auf den "Abgabenanspruch" ab. Beim Anspruch, der gegenüber dem (Primär)Schuldner geltend gemacht wird, und beim Anspruch, der im Wege einer Haftung geltend gemacht wird, handelt es sich um denselben Anspruch. § 206 lit. b BAO stellt auf diese anspruchsbezogene Betrachtung ab. Der Text dieser Vorschrift nimmt nicht Bezug auf eine Person, sondern allein auf den Anspruch als solchen (vgl. zur anspruchsbezogenen Betrachtung in Zusammenhang mit der Verjährung beispielsweise das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, VwSlg 7038 F/1995, und das hg. Erkenntnis vom 25. November 2010, 2009/15/0157)."

Diese Rechtsansicht führte in der Folge zur Änderung des § 206 BAO mit Wirkung ab 1.1.2013: Durch die Einführung des Abs. 2 wurde klargestellt, dass der Abgabenanspruch durch eine Maßnahme nach Abs. 1 nicht erlischt. Eine Geltendmachung eines Gesamtschuldverhältnisses oder von Haftungen wird dadurch ermöglicht.

Das bedeutet aber für die Grunderwerbsteuer, dass eine Maßnahme nach § 206 Abs. 1 lit. a BAO nicht mehr die Wirkung einer sachlichen Befreiung hat, die den Abgabenanspruch beseitigt, sondern nur mehr die Wirkung einer persönlichen Befreiung des die Maßnahme nach § 206 BAO anregenden Abgabepflichtigen.

Gemäß § 9 Z. 4 GrEStG 1987 sind die am Erwerbsvorgang Beteiligten die Steuerschuldner.

Die Maßnahme könnte zwar gegenüber dem Erwerber des Ersatzgrundstückes gesetzt werden, dies hat aber keine Auswirkungen auf den Verkäufer und seine Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer, da der Abgabenanspruch aufrecht bleibt und bei ihm die Tatbestandsvoraussetzungen in der Regel nicht vorliegen werden.

Das bedeutet, dass die Abgabenbehörde die Grunderwerbsteuer gegenüber dem Verkäufer festzusetzen hätte.

In den meisten Verträgen haben sich die Vertragsparteien darüber geeinigt, wer zur Tragung der mit dem Grundkauf verbundenen Abgaben verpflichtet ist. Ist der Käufer – wie auch im gegenständlichen - zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet, führt dies zu einem privatrechtlichen Anspruch des Verkäufers gegenüber dem Käufer aufgrund des Kaufvertrages. Selbst im Falle der Nichtfestsetzung gegenüber dem Bf hätte dieser die Grunderwerbsteuer aufgrund des Vertrages wirtschaftlich zu tragen.

Eine Maßnahme nach lit.a des § 206 Abs. 1 BAO ist möglich,

soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden,

vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind.

Die erste - eher allgemein formulierte - Voraussetzung ist somit, dass Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden.

Der Begriff der "höheren Gewalt" wird im EStG 1988 u.a. im § 12 Abs. 5 und 7, sowie im § 37 Abs. 6 erwähnt, wobei er im Abs. 7 des § 12 EStG 1988 durch einen Klammerausdruck erläutert wird; arg: "*Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand)*"

Es kann daher die Rechtsprechung zu diesen Bestimmungen mit heran gezogen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt höhere Gewalt vor, wenn das Ereignis, das den Schaden verursacht, von außen einwirkt und auch durch die äußerste zumutbare Sorgfalt nicht zu verhindern war und so außergewöhnlich ist, dass es nicht als typische Betriebsgefahr anzusehen ist. Also in erster Linie Naturereignisse wie orkanartige Stürme, Lawinenabgänge, Erdrutsche, Hochwasser, Blitzschlag, Brand, Hagelschlag, aber auch Schadensereignisse die ohne Verschulden des Geschädigten durch andere Personen verursacht werden, wie z.B. die Beschädigung des Portals und der Geschäftseinrichtung durch einen Kraftfahrzeugunfall eines Dritten (VwGH 25.03.1966, 1564/65, 24.11.1976, 1255/76; 30.09.1980, 2783/77).

Der Gesetzgeber umschreibt im zweiten Halbsatz des § 206 Abs. 1 lit. a BAO, was er darunter vor allem versteht, nämlich „soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind“.

In dieser beispielswise Aufzählung sind zwei weitere Konkretisierungen angeführt:

- a) Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden)
- b) Veranlassungszusammenhang zwischen abgabepflichtigem Vorgang und dem Katastrophenschaden.

Zu a):

Durch die Anführungen im Klammerausdruck (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) geht für die Interpretation von *Katastrophenschäden* hervor, dass die Aufzählung nur beispielhaft ist (arg. insbesondere) obzwar nur extreme Naturereignisse angeführt sind.

Der Begriff "Katastrophenfall" bzw. "Katastrophenschaden" kommt auch in folgenden Bestimmungen vor: § 4 Abs. 4 Z. 9 EStG 1988 und § 34 Abs. 6 EStG 1988.

Es kann daher zur Klärung der strittigen Rechtsfrage auf die Lehre und Rechtsprechung auch zu diesen Bestimmungen zurückgegriffen werden:

Die Anerkennung von Kosten zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung kommt nur nach Naturkatastrophen in Betracht (VwGH 19. 2. 1992, 87/14/0116).

Eine Naturkatastrophe ist im Sinne eines Elementarereignisses, das auf höhere Gewalt zurückzuführen ist, zu verstehen (VwGH 9. 11. 2004, 2000/15/0153).

Der engere Begriff "Katastrophenschaden", der einen steuerlichen Abzug ohne Selbstbehalt eröffnet, ist im § 34 Abs. 6 gesetzlich nicht definiert. Ausgehend von der beispielsweisen Aufzählung der jedenfalls darunter einzubeziehenden Ereignisse wie Hochwasser, Erdrutsch, Vermurungen, Lawinenabgänge lässt sich mit Rücksicht auf die Regelungen des Katastrophenfondsgesetzes (BGBl 539/1984) oder etwa auch des Tiroler Katastrophenhilfsdienstgesetzes (§ 1 Abs. 3, wonach unter Katastrophen solche durch elementare oder technische Vorgänge ausgelöste Ereignisse zu verstehen sind, die in großem Umfang Leben oder Gesundheit von Menschen oder Eigentum gefährden) als Auslegungshilfe ableiten, dass der Gesetzgeber unter Katastrophen im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 nur solche versteht, die nach objektiver Sicht aus dem regelmäßigen Ablauf der Dinge herausfallen und die in der Regel verheerende Folgen nach sich ziehen und von der Allgemeinheit als schweres Unglück angesehen werden (VwGH v. 8.2.1982, 82/14/0061, 19.2.1992, 87/14/0116; Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 54. Lfg. (März 2013) § 34 Abs. 6 - 9, Tz 4).

Aufwendungen i.Z.m. einem allgemeinen, katastrophenähnlichen Schadensereignis (zB Brand, Überflutungen oder Verwüstungen durch Einbrecher (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 EStG 1988, Einzelfälle: Schadensfälle), das nicht durch eine Naturkatastrophe ausgelöst wurde, fallen nicht hierunter, aber unter die allgemeine Regelung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 (außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt, vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm. 42 m.w.N.).

Diese erste Voraussetzung ist nach Ansicht des Senates auch im Hinblick auf die oben zitierte - zu § 12 Abs. 5 und 7 EStG 1988 ergangene - Rechtsprechung zum Vorliegen von höherer Gewalt als erfüllt zu betrachten. Zwar liegt keine Naturkatastrophe im engeren Sinne vor, das Kriterium eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes ist aufgrund des Ausmaßes des Schadensereignisses gegeben.

Zu b):

Weitere Voraussetzung für eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung ist, dass die abgabepflichtigen Vorgänge durch die Katastrophenschäden veranlasst worden sind.

Dazu führt der Bf in der Beschwerde und im Vorlageantrag aus, „dass aufgrund der zentralen Lage im Zentrum von A. von der Politik und der Bevölkerung eine Standortverlegung gewünscht wurde, um Katastrophen dieses Ausmaßes für die Zukunft zu vermeiden. ... Ein Wiederaufbau im Zentrum wurde seitens der Politik mit sehr hohen Auflagen belastet und war deshalb aus wirtschaftlicher Sicht nicht möglich.“

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde entschieden. Nicht die Katastrophe hat die Ersatzbeschaffung veranlasst, sondern es war der Wunsch der Politik, der Bevölkerung und *letztlich waren es wirtschaftliche Überlegungen aufgrund der hohen Auflagen*, die bei einer Wiedererrichtung im Ortszentrum vorgeschrieben worden wären, die den Bf zur Verlegung des Betriebes bewogen haben.

Damit fehlt es aber an der unmittelbaren Veranlassung durch die Katastrophe. Wenn auch die Betriebsverlegung durchaus sinnvoll erscheint, so ist die zwingende Veranlassung durch eine Naturkatastrophe nicht gegeben.

Nach Ansicht des Senates ist somit die zweite Voraussetzung des zweiten Halbsatz des § 206 Abs. 1 lit. a BAO - nämlich der zwingende Kausalzusammenhang des Schadensereignisses mit dem abgabepflichtigen Vorgang - nicht erfüllt.

Der Bf beruft sich im Antrag vom 01.10.2014 auf einen internen Erlass des BmfF vom 12.06.2013, GZ. BMF-280000/0116-IV/2/2013.

Dieser Erlass ist auf der HP des BmfF in folgender Fassung zu finden:

"Absehen von Grunderwerbsteuer bei Absiedelung

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde mit internem Erlass vom 12. Juni 2013 angewiesen, gemäß § 206 Abs. 1 lit. a BAO von der Erhebung der Grunderwerbsteuer für den Ersatzerwerb eines Grundstückes durch den Eigentümer eines von den Hochwasserkatastrophen betroffenen Grundstückes zum Zweck der Absiedelung Abstand zu nehmen, wenn die Gegenleistung für das Ersatzgrundstück den gemeinen Wert des Grundstückes vor Eintritt des Katastrophenschadens nicht übersteigt.

Übersteigt die Gegenleistung für das Ersatzgrundstück den gemeinen Wert, ist dieser von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Dies gilt bei Miteigentum insoweit entsprechend, als jeweils auf den Anteil am Ersatzgrundstück und auf den Anteil an dem von der Katastrophe betroffenen Grundstück abzustellen ist.

Voraussetzung für die Nichterhebung ist, dass der Wohnsitz oder Betrieb (Betriebsstätte) innerhalb von 4 Jahren ab Ersatzbeschaffung auf das Ersatzgrundstück verlegt wird.

Der Eintritt des Schadens ist im Falle der Selbstberechnung durch einen gemäß § 11 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987 befugten Parteienvertreter diesem nachzuweisen. Der Parteienvertreter hat bei der Erfassung der Daten des Rechtsvorganges aus dem DropDownList Befreiungsbestimmungen "Hochwasser Mai/Juni 2013 (§ 206 Abs. 1 lit. a BAO)" auszuwählen.

Wird die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter elektronisch übermittelt, hat dieser analog zur Selbstberechnung die Befreiungsbestimmung "Hochwasser Mai/Juni 2013 (§ 206 Abs. 1 lit. a BAO)" auszuwählen. Das Finanzamt hat den Nachweis über den Schaden abzuverlangen.

Der Nachweis kann insbesondere erfolgen durch:

Bestätigung der Gemeinde,

Vorlage des Schadenserhebungsprotokolls,

Bestätigung durch diverse öffentliche Förderungsstellen (zB Katastrophenfonds) oder öffentliche Einrichtungen (zB Feuerwehr, Rotes Kreuz).

Der gemeine Wert des von der Katastrophe betroffenen Grundstückes ist im Falle der Selbstberechnung durch einen gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 befugten Parteienvertreter diesem, andernfalls dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel glaubhaft zu machen.

Ist die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch einen hiezu befugten Parteienvertreter bereits erfolgt und die Frist zur Selbstberechnung noch nicht abgelaufen, kann der Parteienvertreter die Berechnung berichtigen.

Bis zum Ablauf der Frist zur Selbstberechnung ist der selbst berechnete Betrag an das Finanzamt zu entrichten. Liegen die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer vor, wird der entsprechende Nachweis gegenüber dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel erbracht und der gemeine Wert des von der Katastrophe betroffenen Grundstückes entsprechend glaubhaft gemacht, hat das Finanzamt die Grunderwerbsteuer rückzuerstatteten.“

Dieser Erlass ist inhaltlich identisch mit früheren Erlässen aus den Jahren 2005 und 2006.

Auf die - oben einleitend dargestellte - geänderte und ab 1.1.2013 geltende Rechtslage, die für die Grunderwerbsteuer gravierende Auswirkungen hat, weil eben in der Regel der Verkäufer nicht gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Maßnahme nach § 206 BAO erfüllen wird und daher die Grunderwerbsteuer ihm gegenüber festzusetzen sein wird, geht der zit. Erlass überhaupt nicht ein.

Grundsätzlich ist anzumerken, dass ein (interner) Erlass mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle darstellen kann (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermögen Erlässe der Finanzverwaltung nämlich keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen (vgl. für viele das Erkenntnis vom 22. September 1999, 97/15/0005).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In den vorstehenden Ausführungen sind die Hinweise auf die höchstgerichtliche Entscheidungspraxis ausführlich dargestellt. Eine Revision ist daher unzulässig.

Salzburg-Aigen, am 20. Oktober 2015