

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. September 2018 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8. August 2018 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr***1***, Steuernummer ***2*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 25.5.2011 mit ***3*** OG wird festgesetzt mit 3,5 % der Gegenleistung iHv 1.060.000,00, sohin mit einem Abgabebetrag iHv 37.100,00.

Auf Grund des festgesetzten und des mit € 28.000,00 selbstberechneten Betrages reduziert sich die Nachforderung auf € 9.100,00 (statt bisher € 18.795,03).

Das darüber hinausgehende Beschwerdebegehren wird als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Kaufvertrag vom 25.5.2011 – Selbstberechnung GrEST

Mit Kaufvertrag vom 25.5.2011 verkaufte und übergab Herr ***Bf1*** (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ***4*** KG***5*** an die ***3*** OG (kurz Käuferin oder OG).

Die Grunderwerbsteuer für diesen Kaufvertrag wurde vom Bf. in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt im Auftrag der OG ausgehend von einem Kaufpreis von € 800.000,00 mit

€ 28.000,00 selbstberechnet und die Daten am 3.10.2011 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA GVG) über FINANZONLINE zu ErfNr****1**** bekanntgegeben. Der selbstberechnete Abgabebetrag iHv € 28.000,00 wurde über die Verrechnungs-StNr. des Bf. ***6*** ans FA entrichtet.

Kontrollmitteilung vom 26.6.2017

Am 26.6.2017 erhielt das FA GVG eine Kontrollmitteilung vom (damaligen) Finanzamt 1/23, wonach bei der OG eine Außenprüfung für USt und Einheitliche und gesonderte Feststellung für die Jahre 2011 - 2014 durchgeführt worden sei.

Zusätzlich zum Kaufpreis von € 800.000,00 sei von der OG gezahlt worden:

- 1) € 140.000,00 Investablöse für Top 7 an ***7*** ***8*** = Bankausgang am 21.9.2011
- 2) € 120.000,00 Investablöse für Top 14 an ***9*** ***10*** = Bankausgang am 21.9.2011
- 3) € 277.000,98 an ***11*** Bank AG = Bankausgang am 21.9.2011 = Darlehenstilgung für den anderen Hälfteeigentümer ***12*** der Liegenschaft

Diese oa. Kosten seien als Anschaffungskosten iZ mit dem Erwerb verbucht und iZ mit den Grundstücksverkäufen als Buchwertabgang gewinnmindernd bei der OG berücksichtigt worden. Da diese Kosten ebenfalls als Anschaffungskosten zu beurteilen seien, wäre von den oa. zusätzlichen „Ankaufskosten“ die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

Angemerkt werde, dass die OG mit 28.8.2014 im Firmenbuch gelöscht sei.

Der Kontrollmitteilung angeschlossen wurden folgende Unterlagen in Kopie:

- Kaufvertrag vom 25.5.2011: Darin wird unter Punkt III ein einvernehmlich festgelegter Kaufpreis iHv € 800.000,00 ausgewiesen, der in folgender Weise zur Zahlung fällig ist:
 - a) Ein Teilbetrag von € 525.000,00 bei Unterfertigung des Kaufvertrages durch Zahlung an den Vertragserrichter als Treuhänder
 - b) Der Restbetrag durch Übernahme des zum Stichtag 1.6.2011 bei der ***11*** Bank AG aushaftenden Kredites iHv € 275.000,00
- Undatierte Vereinbarungen der OG über Investablöse iHv € 140.000,00 für Top 7 mit ***7*** ***8*** und iHv € 120.000,00 für Top 14 mit ***9*** ***10***
- Auftragsbestätigungen über Überweisungen der OG vom 21.9.2011 an ***7*** ***8*** über € 140.013,32 und an ***9*** ***10*** über € 120.013,32
- Kontoauszug der OG vom 21.9.2011 aus dem ersichtlich ist, dass zur Abdeckung des Kreditkontos Nr ***13***, lautend auf ***Bf1*** und/oder ***12*** am 21.9.2011 von der

OG ein Betrag iHv € 554.001,96 unter Bezugnahme auf ein Schreiben vom 19.9.2011 überwiesen wurde.

Übersendung eines Urteils des HG Wien vom 11.4.2014 - *14*****

Weiters übersandte das FA 1/23 am 13.12.2017 dem FA GVG das Urteil des HG Wien vom 11.4.2014 - ***14*** (klagende Partei: ***Bf1*** – beklagte Parteien 1. ***16*** OG 2. ***17***) und merkte dazu an, dass aus diesem Urteil eindeutig hervorgehe, dass von vornherein ein Kaufpreis von € 1.060.000,00 immer vereinbart gewesen sei.

Der Kaufpreis von € 1.060.000,00 sei nur aus steuerrechtlichen Erwägungen des Bf. gesplittet worden in:

€ 800.000,00 Kaufpreis + € 260.000,00 Investablösen (Top 7 + Top 14) - Investablösen für Wohnungen, die bereits leer gestanden seien lt. Zinslisten.

Aus dem Kaufvertrag vom 25.5.2011 sei jedoch hinsichtlich der zu zahlenden Investablösen nichts ersichtlich, die Vereinbarungen über die Investablösen Top 7 + Top 14 würden tatsächlich kein Datum aufweisen. Das „Schreiben 19.9.2011“ beziehe sich offensichtlich auf die geleisteten Zahlungen Investablösen an ***7*** u. ***9***, 21.9.2011 (€ 260.000,00).

Bei der ESt-Veranlagung 2011 sei jedoch vom Bf. (FA 09 ***15*** BV 23) ein Kaufpreis von € 1.060.000,00 berücksichtigt worden.

Grunderwerbsteuerbescheid an die Rechtsnachfolgerin der Erwerberin

Zunächst erließ das FA GVG am 22.1.2018 einen Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 201 BAO an Frau ***17*** als Rechtsnachfolgerin nach der OG und setzte ausgehend von einer Gegenleistung iHv € 1.337.000,98 eine Grunderwerbsteuer iHv € 46.795,03 fest, sodass sich unter Anrechnung des selbstberechneten Betrages iHv € 28.000,00 eine Nachforderung iHv € 18.795,03 ergab.

Die dagegen am 1.3.2018 eingebrachte Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.4.2018 abgewiesen. Dagegen wurde kein Vorlageantrag eingebracht und ist diese Grunderwerbsteuerfestsetzung damit in Rechtskraft erwachsen.

Grunderwerbsteuerbescheid an den Bf

Wegen Uneinbringlichkeit des Nachforderungsbetrages bei Frau ***17*** erließ das FA GVG am 8.8.2018 für den gegenständlichen Erwerbsvorgang einen gleichlautenden Grunderwerbsteuerbescheid an den Bf. und setzte zusätzlich gegenüber dem Bf. Grunderwerbsteuer iHv € 46.795,03 fest. Auf Grund der Anrechnung des selbstberechneten Betrages iHv € 28.000,00 betrug der Nachforderungsbetrag ebenfalls € 18.795,03.

Die Bescheidebegründung lautet wie folgt:

„Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Zi. 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden.

*Die Wiederaufnahme erfolgt, da dem abgabenfestsetzenden Finanzamt durch Mitteilung des Finanzamtes ***20*** eine – zu dem im Kaufvertrag genannten Kaufpreis – weitere Gegenleistung für den Grundstückserwerb bekannt gegeben wurde.*

Diese weitere Gegenleistung besteht in der zusätzlichen Übernahme von Zahlungen für Investitionsablässe sowie einer Darlehenstilgung. Diese gesondert übernommenen Leistungen stellen neu hervorgekommene Tatsachen dar die im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Es ergibt sich daher folgende Änderung in der Bemessungsgrundlage:

Kaufpreis lt. Selbstberechnung € 800.000,-- + Investitionsablässe € 260.000,-- + Darlehenstilgung € 277.000,98 = gesamte Grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung € 1.337.000,--

Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) war der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Da nach der nach der zivilrechtlichen Vorschriften zur Entrichtung der Abgaben Verpflichtete die Steuer bislang nicht entrichtet hat (Uneinbringlichkeit/Gefährdung der Einbringlichkeit), ergeht der Bescheid an Sie.

Ein gleich lautender Zahlungsbescheid erging an den Vertragspartner. Sofern einer der Vertragspartner die Forderung des Bundesschatzes erfüllt, sind beide schuldbefreit.“

Beschwerde

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides mit folgender Begründung:

1. Die übernommenen Verbindlichkeiten iHv € 277.000,98 seien - wie dem Punkt III. des Kaufvertrages (dort mit € 275.000,00 bezeichnet) zu entnehmen ist, im Gesamtkaufpreis von € 8000.000,00 enthalten.

In Punkt III. a) sei festgehalten, dass ein Teilbetrag von € 525.000,00 zu bezahlen sei, in Punkt III. b) sei festgehalten, dass die aushaftende Kreditsumme von der kaufenden Partei zu übernehmen sei, womit - Punkt III.c) - der gesamte Kaufpreis von insgesamt € 800.000,00 verrechnet und bezahlt gewesen sei.

Eine weitere Darlehensübernahme sei nicht erfolgt.

2. Die im Bescheid genannten „sonstigen Leistungen“ seien im angefochtenen Bescheid nicht konkretisiert. Dem Bf. seien jedenfalls keine Zahlungen für eine Investitionsablässe bekannt, die als Gegenleistung im Zuge des Kaufvertrages vom 25.5.2011 anzusehen wären.

Zum Beweis für sein Vorbringen verweise er auf den Inhalt des Kaufvertrages vom 25.5.2011.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Begründung hat folgenden Inhalt:

*„Aus dem Urteil des HG Wien vom 11.4.2014 geht laut Ihren eigenen Aussagen eindeutig hervor, dass der Kaufpreis bereits im Vorhinein mit € 1,060.000,-- vereinbart war. Aus steuerlichen Gründen wurde jedoch ein verminderter Kaufpreis im Kaufvertrag ausgewiesen und über den Differenzbetrag eine Einigung getroffen, diesen als Investitionsablässe zu bezeichnen. Hinsichtlich des geleisteten Darlehensbetrages in Höhe von € 277.000,98 liegt ein Banküberweisungsbeleg vor und handelt es sich nicht um den im Kaufvertrag beinhalteten und in Ihrer Beschwerde vorgebrachten Darlehensbetrag in Höhe von € 275.000,- sondern um die zusätzlich übernommene Darlehenstilgung der zweiten Kredithälfte von Herrn ***12***.“*

Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 21.12.2018 beantragte der Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Darin wurde ergänzend wie folgt ausgeführt:

*„1) ***12*** und ich waren je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft EZ***4*** KG***5***, Haus ***16***.*

*Mit Kaufvertrag vom 25.05.2011 habe ich meine Liegenschaftshälfte an die ***3*** OG verkauft.*

*Sowohl meine Liegenschaftshälfte als auch die Liegenschaftshälfte von ***12*** waren mit je einem Pfandrecht für die ***11*** Bank AG belastet. Die diesen Pfandrechten zugrunde liegenden Kredite hafteten zum Zeitpunkt des Verkaufes meiner Liegenschaftshälfte mit jeweils ca. € 275.000,— aus.*

*2) Die Wohnungen top Nr. 7 (Mieter ***8*** ***7***) und top Nr. 14 (Mieterin ***10*** ***9***) waren zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses vermietet.*

Die Käuferin schlug mir vor, ich möge diese Wohnungen vor Kaufvertragsabschluss auf meine Kosten bestandfrei machen und die Käuferin würde mir einen höheren Kaufpreis bezahlen.

In den dem Vertragsabschluss vorangegangenen Verhandlungen zwischen der Käuferin und mir machte die Käuferin mehrere Angebote, welchen Kaufpreis sie für den Hausanteil mit den bestandfreien Wohnungen bezahlen würde. Diese Angebote schwankten zwischen € 1,1 Mio. und € 1,2 Mio.

Ich habe diesen Vorschlag der Käuferin abgelehnt. Die Käuferin sollte die beiden Wohnungen auf ihre eigenen Kosten bestandfrei machen.

Dass diese durchaus legale Gestaltungsmöglichkeit (nämlich: Die Käuferin handelt nach dem Kauf der Liegenschaftshälfte direkt mit den Mietern und siedelt diese auf ihre eigenen Kosten aus) mit einer geringeren Grunderwerbsteuer verbunden ist, als wenn die Käuferin mir einen

höheren Kaufpreis bezahlt hätte und ich die Wohnungen bestandfrei gemacht hätte, liegt auf der Hand.

Ich betone jedoch nochmals, dass die von den Vertragsparteien gewählte Gestaltungsmöglichkeit durchaus im Einklang mit den Gesetzen steht.

3) Die Käuferin hat an mich einen Kaufpreis von € 800.000,-- für die Liegenschaft mitsamt den vermieteten Wohnungen bezahlt und hat es selbst übernommen, auf ihre Kosten die Wohnungen bestandfrei zu machen. Diese Ablösen waren daher nicht Bestandteil des Kaufpreises und sind daher auch nicht der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

Wenn im nachfolgenden Rechtsstreit zwischen der Käuferin und mir davon die Rede war, dass der gesamte „Kaufpreis“ € 1.060.000,-- betrug, so handelt es sich dabei um unpräzise, unjuristische Aussagen, die zum Ausdruck bringen sollten, dass die gesamte wirtschaftliche Belastung der Käuferin (Kaufpreis zuzüglich Ablösen) eben € 1.060.000,-- betrug. Damit erzielte die Käuferin den von ihr angestrebten Zweck, nämlich von mir die Liegenschaft zu kaufen und in weiterer Folge ohne mein Zutun durch gesonderte Verhandlungen und Vereinbarungen mit den Mietern deren Wohnungen bestandfrei zu machen.

Wenn die kaufende Partei nach Abschluss des Kaufvertrages in weiterer Folge Investitionsablösen an einzelne Mieter bezahlte, so waren dies Aufwendungen, die mit dem mit mir abgeschlossenen Kaufvertrag nichts mehr zu tun hatten und daher nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen können.

*4) Nachdem ich meine Liegenschaftshälfte verkauft hatte, waren die OG und ***12*** je zur Hälfte grundbücherliche Eigentümer der gesamten Liegenschaft. Ich hatte mit der Liegenschaft nichts mehr zu tun.*

*In weiterer Folge haben nach meiner Erinnerung die ***3*** OG und ***12*** einen Teil der Liegenschaft (nämlich das Dachgeschoss) an einen Dritten verkauft. Die Einzelheiten dieser Kaufvertragsabwicklung entziehen sich meiner Kenntnis und ich war auch nie damit befasst.*

*Offenbar hat im Zuge dieser Transaktion eine Verrechnung zwischen den beiden Liegenschaftseigentümern (nämlich der OG und ***12***) stattgefunden über die ich nichts weiß. Ebenso offenbar scheint gemäß einem „Banküberweisungsbeleg“, der mir unbekannt ist, eine Darlehensrückzahlung in Höhe von € 277.000,98 stattgefunden haben (wann? von wem? an wen?).*

Was diese Zahlung mit dem lange zuvor abgeschlossenen Kaufvertrag zwischen der Rechte Wienzeile Bewirtschaftung OG und mir zu tun haben soll, ist völlig unerklärlich und entbehrt jeglicher Grundlage.

Wie die Behörde zum Schluss gelangt, dass diese Darlehensrückzahlung in irgendeiner Verbindung mit dem lange vorher abgeschlossenen Kaufvertrag zwischen der OG und mir stehen soll, ist schleierhaft.“

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 13.2.2019 wurde die Beschwerde des Bf dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und der Gerichtsabteilung 7015 zugeteilt. Im Vorlagebericht (eine Ausfertigung davon wurde auch dem Bf. übermittelt) gab das FA eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln (VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159, 24.5.2012, 2009/16/0321, 24.11.2011, 2010/16/0246).

Gegenleistung ist jede geldwerte entgeltliche Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist. Jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat.

Steht eine Leistung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb, dann ist sie Teil der Gegenleistung.

Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist.

Neben dem Kaufpreis gehören beim Kaufvertrag auch die vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zur Bemessungsgrundlage. Zu den sonstigen Leistungen zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Grundstück erwerben zu können. Es ist weder erforderlich, dass diese sonstige Leistung dem Veräußerer selbst zufließt, noch, dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers entstanden ist. Es genügt, dass diese Verbindlichkeit erst in der Person des Käufers entsteht.

*Im beschwerdegegenständlichen Fall ergibt sich aus dem Urteil des Handelsgerichtes Wien vom 11.4.2014, GZ ***14***, dass die Investitionsablässe lediglich aus steuerlichen Gründen an ***10*** ***9*** und ***8*** ***7*** bezahlt wurden, letztlich aber dem Verkäufer zu Gute kamen. Daraus ergibt sich eindeutig ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Liegenschaftsveräußerung und den Investitionsablässen.*

Zur Darlehenstilgung ist zu bemerken, dass seitens der kaufenden Partei der für die Darlehenstilgung erforderliche Betrag in Höhe von 277.008,98 aufgewendet wurde und an die Bank überwiesen wurde. Diese Kosten wurden seitens der Käuferin auch als Anschaffungskosten deklariert.“

Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses wurde (ua) diese Rechtssache mit Stichtag 15.12.2020 der unbesetzten Gerichtsabteilung 7015 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1062 zugeteilt.

Beweiserhebung durch das BFG

Von der nunmehr zuständigen RichterIn des BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr***1*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Ablauf des Verfahrens vor dem Finanzamt.

Weiters wurde Einsicht genommen in den Akt des Handelsgerichtes Wien ***14***, wurden Grundbuchsabfragen zu EZ***4*** KG***5*** (aktuelle und historische Daten samt Einsicht in die Urkundensammlung) getätigt und Abfragen im Abgabensinformationssystem des Bundes (kurz AIS) durchgeführt.

Ermittlungsaufträge ans FA

Am 30. 4.2021 erteilte das BFG dem Finanzamt Österreich (kurz FAÖ) einen Ermittlungsauftrag zur Klärung der Frage, durch welchen der beiden Gesamtschuldner die Entrichtung der über das Abgabenkonto ***2*** verbuchten Abgabenschuld erfolgt sei. Zur Begründung wies das BFG darauf hin, dass mit der Entrichtung durch einen der beiden Gesamtschuldner die Abgabenschuld erlösche und nach Erlöschen des Gesamtschuldverhältnisses die Erlassung eines Abgabenbescheides an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht komme.

Weiters wurde dem FA vorgehalten, dass für das BFG bislang ein kausaler Zusammenhang zwischen dem gegenständlichen Kaufvertrag und der zu Gunsten des Miteigentümers ***12*** erfolgten Tilgung des Kredites bei der ***11*** Bank AG nicht nachvollziehbar sei. In einem Kaufvertrag vom 20.8./27.8.2012 (der dem FA im Anhang übermittelt wurde), mit dem die OG unter Beitritt von Herrn ***12*** 528/1584-stel Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft zur Begründung von Wohnungseigentum an der Wohnung top 14 und den im Dachgeschoss zu errichtenden Wohnungen top Nr DG 1, DG 2, DG 3 und DG 4 weiterverkauft habe, sei im Punkt 1.5 festgehalten worden, dass die OG aufgrund der mit dem Miteigentümer ***12*** getroffenen Vereinbarung berechtigt sei, über die Wohnung top 14 und über den gesamten Rohdachboden zu verfügen. Dies spreche dafür, dass die Darlehenstilgung auch des Anteil des ***12*** durch die OG in einem kausalen Zusammenhang mit der Vereinbarung zwischen den beiden Miteigentümern über die Verwertung des Rohdachbodens stehe. Außer dem zeitlichen Zusammenhang liege bisher kein Hinweis dafür vor, dass auch die Tilgung des Anteiles des ***12*** eine Voraussetzung dafür gewesen sei, dass die OG den Hälfteanteil des Bf. erwerben konnte. Weder in den im Verfahren vor dem Handelsgericht Wien zu ***14*** mit zahlreichen Beilagen eingebrachten Schriftsätzen noch in den in mehreren Verhandlungen von den Parteien und den Zeugen getätigten Aussagen fände sich ein Anhaltspunkt für diese Annahme. Auch in einem sideletter zum Kaufvertrag (der gleichzeitig mit dem Kaufvertrag am 25.5.2011 unterzeichnet worden sei) werde nur auf die Verpflichtung, das anteilig aushaftende Darlehen in Höhe von EUR 275.000,00 an die ***11*** Bank AG zurückzuzahlen, verwiesen. Im Innenverhältnis sei der Bf. jedenfalls nur hinsichtlich der Hälfte des Kreditbetrages zur Rückzahlung verpflichtet gewesen und sei er mit der Überweisung der OG am 21.9.2011 über insgesamt € 554.001,06 daher von Schulden im Ausmaß von € 277.000,98 befreit worden (Wäre er auch für die 2. Hälfte von der Bank in Anspruch genommen worden, hätte er einen Regressanspruch gegen ***12*** gehabt). Es werde daher derzeit davon ausgegangen, dass nur die Abdeckung des Hälfteanteiles des Bf. in einem kausalen Zusammenhang mit dem

gegenständlichen Erwerbsvorgang stehe und wäre daher die Bemessungsgrundlage um € 277.000,98 zu reduzieren.

Am 26.5.2021 teilte das FA dem BFG in Erledigung des Ermittlungsauftrages mit, dass die Überrechnungen vom Abgabenkonto ***BF1StNr1*** erfolgt seien. Es handle sich dabei um das Abgabenkonto des Bf., die Entrichtung sei daher durch den Bf. erfolgt.

Weiters enthält die Stellungnahme folgende Ausführungen:

„Das FAÖ bleibt bei seiner bisherigen Ansicht, dass die EUR 277.000,98 für den gegenständlichen Erwerbsvorgang Teil der Bemessungsgrundlage für die GrESt sind.

*Die Bezahlung des gesamten noch aushaftenden Darlehens durch die ***3*** OG erfolgte schon am 21.09.2011 auf das Kreditkonto von „***Bf1*** und/od. ***12***“ mit dem Verwendungszweck „Abdeckung Kreditkonto Nr. ***13*** gem. Schreiben vom 19.09.2011“ also zeitlich nahe nach Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages vom 25.05.2011. Somit wurde auch eine Darlehenstilgung für den Hälfteeigentümer der gegenständlichen Liegenschaft Herrn ***12*** vorgenommen und zwar gleichzeitig mit der Kaufpreiszahlung, der Darlehenstilgung für Dr. Skender und den Ablösezahlungen. Außerdem erfolgte die Begleichung der aushaftenden Darlehensgesamtsumme in einer Zahlung und wurde auch keine Aufsplittung vorgenommen, was naheliegender wäre, wenn es sich um eine Bezahlung für verschiedene Rechtsvorgänge handeln würde.*

*Der Vertragsbeitritt durch Herrn ***12*** zum Vertrag abgeschlossen zwischen der ***3*** OG und der ***24*** GmbH erfolgte erst am 20.08.2012, d.h. erst fast ein Jahr später nach der Darlehensübernahme durch die OG. Eine Vereinbarung zwischen ***12*** und der OG liegt dem Finanzamt nicht vor.*

Zu den sonstigen Leistungen gehören alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung ein unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht.

*Weder im Gerichtsverfahren noch in den Unterlagen dazu finden sich Bezüge zur Darlehenstilgung für Herrn ***12***. Jedoch ist anzumerken, dass im Zivilgerichtsverfahren nur von den Parteien vorgebrachtes Teil der Verhandlungen und des Urteils ist.*

Jedoch wurden laut Kontrollmitteilung vom 16.06.2017 des Finanzamtes 1/23 folgende Kosten als Anschaffungskosten bei der OG aktiviert, nämlich

- 1) EUR 140.000,- Investablöse für Top 7 an ***7*** ***8*** = Bankausgang am 21.9.2011;*
- 2) EUR 120.000,00 Investablöse für Top 14 an ***9*** ***10*** = Bankausgang am 21.9.2011;*
- 3) EUR 277.000,98 an ***11***-BankAG = Bankausgang am 21.9.2011 = Darlehenstilgung für den anderen Hälfteeigentümer ***12*** der Liegenschaft 1040, ***16***.*

*Da diese Kosten als Anschaffungskosten bei der OG aktiviert wurden, ist es daher naheliegend, dass diese Kosten von der ***3*** OG zum Erwerbsvorgang dazugehörig angesehen wurden. Die Kosten wurden im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Erwerbsvorgang geleistet und daher auch dazu aktiviert.*

*Das im Verwendungszweck angeführte Schreiben vom 19.09.2011 liegt dem Finanzamt nicht vor. Dies könnte eventuell noch abverlangt werden, um den Sachverhalt weiter zu klären. Es ist daher derzeit davon auszugehen, dass neben dem im Kaufvertrag vereinbarten ebenso die Tilgung für den anderen Hälfteigentümer ***12*** eine Voraussetzung für die Übertragung des Grundstückes war - ebenso wie die Ablösezahlungen.*

*Das Finanzamt bleibt daher bei seiner Ansicht, dass die Übernahme des anteilig aushaftenden Darlehens in Höhe von EUR 277.000,98 für ***12*** ebenso Teil der Bemessungsgrundlage ist, da sie eine sonstige Leistung an Dritte darstellt und der Verkauf der Liegenschaft sonst nicht zu Stande gekommen wäre.“*

In der Folge richtete das BFG am 27.5.2021 ein Email ans FA und wurde darin der Ausführung des Finanzamtes, wonach das bei der Überweisung als Verwendungszweck angeführte Schreiben vom 19.09.2011 eventuell noch abverlangt werden könnte, um den Sachverhalt weiter zu klären, insofern zugestimmt, als auch nach Ansicht des BFG der Sachverhalt in diesem Punkt noch ergänzungsbedürftig sei. Das FA wurde daher gebeten, das genannte Schreiben von der Rechtsnachfolgerin der Käuferin abzuverlangen und die näheren Hintergründe für die Abdeckung der gesamten offenen Darlehensschuld (und nicht bloß der Hälfte des Herrn ***Bf1***) abzuklären.

Diese Email wurde vom FA am 27.5.2021 dahingehend beantwortet, dass das FA sobald es eine Antwort auf den Vorhalt von der Rechtsnachfolgerin der Käuferin erhalte, diese als Nachreichung hochladen werde.

Da bis dahin keine weitere Nachreichung beim BFG eingelangt war, erteilte das BFG am 13.10.2021 dem FA einen weiteren Ermittlungsauftrag iSd § 269 Abs. 2 BAO und wurde das FAÖ beauftragt folgende Ermittlungen durchzuführen und dem BFG über die Ermittlungsergebnisse bis zum 30.11.2021 zu berichten:

*„1. Anforderung des bei der Überweisung der ***3*** OG (kurz Käuferin oder OG) an die ***11*** Bank AG vom 21. September 2011 als Verwendungszweck angeführten Schreibens vom 19. September 2011 von der Rechtsnachfolgerin der Käuferin.*

*2. Abklärung der nähren Hintergründe für die Abdeckung der gesamten offenen Darlehensschuld (und nicht bloß der im Innenverhältnis von Herrn ***Bf1*** zu tragenden Hälfte) des Kreditkontos Nr. ***13*** bei der ***11*** Bank AG, lautend auf „***Bf1*** und/od. ***12***“ durch die Käuferin.*

*3. Klärung der Frage, wann die Vereinbarung mit dem Miteigentümer ***12*** abgeschlossen, die die Käuferin dazu berechnigte über die Wohnung top 14 und über den gesamten Rohdachboden zu verfügen und welchen genauen Inhalt die Vereinbarung hatte.“*

Erledigung des Ermittlungsauftrages durch das FA vom 15.11.2021

Mit Schriftsatz vom 15.11.2021 wurde der Ermittlungsauftrag vom FA wie folgt beantwortet:

„Bis dato erfolgten seit dem letzten Ermittlungsauftrag vom 30.04.2021 keine Nachreichungen an das Bundesfinanzgericht.

*Am 15.06.2021 wurde ein Ergänzungsersuchen an die Rechtsnachfolgerin der Käuferin Frau ***17*** versendet und diese darin um Beantwortung bis zum 22.07.2021 ersucht.*

*Daraufhin meldete sich Frau ***17*** telefonisch bei der Bearbeiterin im Finanzamt und bat um Fristverlängerung bis zum 15.08.2021 und brachte vor, dass sie keine Unterlagen habe, aber eventuell der Masseverwalter (siehe Vermerk N43). Eine schriftliche Beantwortung ihrerseits würde erfolgen.*

*Eine schriftliche Beantwortung durch Frau ***17*** erfolgte jedoch nicht.*

Am 13.10.2021 langte der gegenständliche Ermittlungsauftrag des BFG beim FAÖ ein.

*Nochmals wurde daher mit Vorhalt vom 20.10.2021 Frau ***17*** als Rechtsnachfolgerin der ***3*** OG um Auskunft und Beibringung von Unterlagen zur gegenständlichen Sache ersucht.*

*Diese brachte am 05.11.2021 per Mail vor, dass sie über keine schriftlichen Unterlagen mehr verfüge. Außerdem sei eine umgehende Steuerprüfung in den Jahren 2013, 2014 durch eine Kollegin ***18*** durchgeführt worden. Diese habe alle Unterlagen erhalten.*

In Folge dessen wurde die Dienststelle 09 (vormals Finanzamt 1/23) per Mail am 10.11.2021 ersucht, eventuell vorhandene und für den gegenständlichen Fall relevante Unterlagen, insbesondere das Schreiben vom 19.09.2011, der Dienststelle für Sonderzuständigkeiten zu übermitteln.

*Es erfolgte am darauffolgenden Tag eine kurze Stellungnahme von der Teamleiterin Frau AD ***19*** (Dienststelle 09/BV-Team 06) zum Prüfungsfall zur Steuernummer ***20***. Es wurden sämtliche Unterlagen zum gegenständlichen Kaufvertrag übermittelt.*

Das im Verwendungszweck angeführte Schreiben vom 19.09.2011 liegt dem Finanzamt Österreich aber nicht vor und konnte bis dato nicht beigebracht werden.

*Das Finanzamt bleibt nach wie vor bei seiner Ansicht, dass die Übernahme des anteilig aushaftenden Darlehens in Höhe von EUR 277.000,98 für ***12*** ebenso Teil der Bemessungsgrundlage ist, da sie eine sonstige Leistung an Dritte darstellt und der Verkauf der Liegenschaft sonst nicht zu Stande gekommen wäre. Dies ergibt sich vor allem aus Anlage 3 der Unterlagen (der DS09), wenn Frau ***17*** im Mail vom 01.03.2017 erklärt, dass ohne die gesamte Tilgung des Kredites die ***11*** im ersten Rang verblieben wäre (mit Anteil ***12***) und dies für die ***21*** nicht möglich gewesen wäre. Der Kaufvertrag wäre also ohne Tilgung des Kredites für ***12*** nicht in dieser Form zu Stande gekommen.*

*Anzumerken ist dahingehend auch noch, dass die in Anlage 2 (der Unterlagen der DS09) erwähnte Benutzungsvereinbarung zwischen ***12*** und der ***3*** OG ebenso nie dem Finanzamt Österreich vorgelegt wurde. In diesem Schreiben vom 21.05.2017 behauptet der steuerliche Vertreter des Herrn ***12*** jedoch, dass die Tilgung des Kredites für diese Benutzungsvereinbarung erfolgt sei. Nach Ansicht des Finanzamtes wurde dies aber nie nachgewiesen.“*

Dem Schriftsatz angeschlossen wurden folgende Unterlagen:

- 1. Vorhalt des FAÖ an ***17*** vom 15.06.2021*
- Vermerk des FAÖ vom 20.7.2021 über Telefonat mit ***17****
- 2. Vorhalt des FAÖ an ***17*** vom 20.10.2021 + Beantwortung*
- Unterlagen von der Dienststelle 09 des FAÖ*

Stellungnahme der Dienststelle 09 des FAÖ vom 11.11.2021 samt Unterlagen

Die von der Dienststelle 09 des FAÖ abgegebene Stellungnahme vom 11.11.2021 hat folgenden Inhalt:

*„Das von Ihnen angeführte Schreiben vom 19. September 2011 i. Z. mit der Überweisung vom 21.9.2011 von € 554.001,96 vom Kreditkonto ***21*** der ***3*** OG an ***Bf1*** und/oder ***12*** wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt und ist auch nicht in den Arbeitsunterlagen archiviert. Diesbezüglich ist lediglich der diesbezügliche Vermerk „Abdeckung Kreditkonto Nr. ***13*** gemäß Schreiben vom 19.9.2021“ auf dem Bankauszug der Immo-Bank angeführt (siehe Anhang 1).*

*Im Prüfungsverfahren wurde jedoch Hr. ***12*** im Zuge eines Ergänzungsersuchens vom 6.3.2017 ersucht, zu diesem Rechtsgeschäft schriftlich Stellung zu nehmen. Dies erfolgte durch eine schriftliche Beantwortung durch dessen Rechtsanwalt, Herrn ***22***, vom 21.5.2021 (siehe Anhang 2).*

*In diesem Schriftsatz wurde zu Pkt. 1+2 mitgeteilt, dass zwischen ***12*** und der ***3*** OG eine Benutzungsvereinbarung getroffen wurde, welche von beiden Parteien im Rahmen der Abverkäufe und der Begründung von Wohnungseigentum vollzogen wurde. Diese genannte Benutzungsvereinbarung wurde jedoch dem Antwortschreiben nicht beigelegt.*

*Betreffend des „Sachverhaltes „Übernahme Darlehen bei der ***11*** von Hr. ***12*** € 275.000,00 i.Z. mit dem Ankauf der Liegenschaft ***26***, ***16***“ wurde ein Ergänzungsersuchen (Email) am 21.2.2017 an das geprüfte Unternehmen zugestellt und von Frau ***17*** mit Email am 1.3.2017 schriftlich beantwortet. Trotz Abverlangen sämtlicher Unterlagen wurde auch nicht das „Schreiben vom 19. September 2011“ beigebracht - es wurde nur schriftlich Stellung genommen (siehe Anhang 3).*

*Aus den schriftlichen Stellungnahmen von Frau ***17*** vom 23.1.2017 und 1.3.2017 geht jedoch hervor, aus welchen Gründen die o.a. Kreditübernahme von Hr. ***12*** erfolgte.“*

Dazu wurden neben den bereits genannten 3 Anlagen noch folgende Unterlagen übermittelt:

- Kreditvertrag ***21*** (Anlage 4)
- Die Verbuchungen dieses Geschäftsvorfalles im Rechenwerk der ***16*** OG in den Jahren 2011 und 2012 (Anlage 5)
- Auszug des BP-Berichtes vom 26.6.2017-Tz. 6- Feststellung /Berichtigung der Anschaffungskosten (Anlage 6)

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Rechtsanwalt. Mit mehreren Kaufverträgen (vom 13.5.1991, 24.3.1993, 17.1.2007 und 7.3.2007) erwarben er und Herr ***12*** nach und nach Miteigentumsanteile an der mit

einem Zinshaus bebauten Liegenschaft EZ***4*** KG***5*** mit der Adresse ***16***, sodass schließlich er und Herr ***12*** je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft waren.

Auf Grund eines am 1992 abgeschlossenen Mietvertrages war der Bf. Mieter der Wohnung Top Nr. 7. Mieter der Wohnung top 14 war ursprünglich ebenfalls auf Grund eines Mietvertrages aus dem Jahr 1992 ***12***, der seine Mietrechte an dieser Wohnung mit 1.1.2009 an den Bf. weitergegeben hat. Mieterin der Wohnung top 12 war auf Grund eines Mietvertrages vom 31.5.2010/16.8.2010 Frau ***10*** ***9***, die zuvor (Unter-)Mieterin der top 14 war, bevor sie in die top 12 übersiedelt ist. Die Mietverträge aus dem Jahr 1992 berechtigten den Bf. bzw. ***12*** zur Untervermietung und enthielten auch Weitergaberechte.

Die Finanzierung der mit Kaufvertrag vom 7.3.2007 erworbenen Liegenschaftsanteile war durch die Aufnahme eines endfälligen Kredites bei der ***11*** Bank AG erfolgt und wurde sowohl auf den Anteilen des Bf als auch auf den Anteilen des ***12*** ein Pfandrecht zugunsten der ***11*** Bank AG im Höchstbetrag von € 770.000,00 eingetragen. Der Bf. und Herr ***12*** hafteten beide für die Rückzahlung des gesamten Kredits und war im Innenverhältnis vereinbart, dass jeder der beiden Hälfteeigentümer je die Hälfte des gesamten Kredits am Ende der Laufzeit zurückzuzahlen hat. Während der Laufzeit wurden nur Zinsen bezahlt und haftete der Kredit zum Zeitpunkt des Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages mit insgesamt € 550.000,00 aus.

Zur Besicherung des endfälligen Kredites haben der Bf. und ***12*** weiters bei der ***23*** Lebensversicherungs AG eine fondsgebundene Lebensversicherung abgeschlossen und darauf regelmäßige Einzahlungen geleistet. Das anteilige Ansparguthaben des Bf. aus dieser Lebensversicherung betrug per 16.2.2011 € 15.491,64, der Rückkaufswert 11.930,00.

Anfang 2010 wurde bei der Baubehörde ein Dachbodenausbau für die Errichtung von 4 Maisonetten Wohnungen eingereicht. Die im 3. Stockwerk gelegen Wohnungen Top Nr. 14 und Top Nr. 12 waren zwar für den Dachbodenausbau nicht unbedingt erforderlich, aber bei einer Räumung dieser Wohnungen war der Ausbau leichter durchführbar.

Als im Sommer 2010 die Kaufvertragsverhandlungen zwischen Frau ***17*** als persönlich haftende Gesellschafterin der OG und dem Bf. über seinen Hälftanteil der gegenständlichen Liegenschaft begannen, standen die Wohnungen top 7 und 14 bereits leer, bewohnt war top 12., die Wohnungen waren aber nicht bestandsfrei, da die oben angeführten Mietverträge existierten.

Am 18.6.2010 legte ***17*** dem Bf. ein bis zum 11.7.2010 befristetes Kaufanbot mit einem Kaufpreis von € 1 Million. Dieses Angebot wurde vom Bf. nicht angenommen, weil ihm der angebotene Kaufpreis zu gering war.

Der Bf. teilte ***17*** in einem persönlichen Gespräch am 16.7.2010 mit, dass er die Liegenschaftshälfte nicht unter EUR 1,2 Millionen verkaufen möchte. Im Zuge der weiteren Kaufvertragsverhandlungen teilte der Bf. ***17*** mit, dass er Bestandnehmer der beiden Wohnungen Top Nr. 7 und Top Nr. 14 mit einem Untervermiet- und Weitergaberecht sei und, um eine Reduktion der Einkommenssteuer aus dem Kaufpreis zu erzielen, beabsichtige, den Kaufpreis aufzusplittern und einen Teil des Kaufpreises für Investitionsablösen für die Wohnungen Top Nr. 7 und Top Nr. 14., zu deklarieren.

Am 13.9.2010 übermittelte der Bf. an ***27***, der als Vermittler in die Kaufvertragshandlungen eingebunden war, alle bezug habenden Verträge betreffend die Liegenschaftshälfte einschließlich sämtlicher Bestandverträge.

Am 24.9.2010 einigten sich der Bf. und ***27*** auf einen Gesamtkaufpreis des Hälfteanteils der Liegenschaft in Höhe von € 1.060.000,00 sowie - aus Gründen der vom Bf. angestrebten Reduktion der Einkommensteuer - auf eine Splitting des Kaufpreises in Kaufpreis von EUR 860.000,00 und Investitionsablösen von insgesamt EUR 200.000,00.

Nachdem zunächst die Investitionsablöse für Top Nr. 7 in Höhe von EUR 120.000,00 und für die Wohnung Top Nr. 14 in Höhe von EUR 80.000,00 deklariert werden sollte, einigten sich der Bf. und ***27*** am 24.9.2010 sowie der Bf. und ***17*** am 2.12.2010 und 13.5.2011 schließlich auf einen Gesamtkaufpreis von € 1.060.000,00, wovon EUR 140.000,00 als Investitionsablöse für Top Nr. 7 und EUR 120.000,00 als Investitionsablöse für Top Nr. 14 zur Erzielung einer Reduktion der Einkommensteuer für den Kläger deklariert werden sollten. Gleichzeitig sagte der Bf. eine bestandfreie Übergabe der Wohnungen Top Nr. 7 und Top Nr. 14, nicht jedoch der Wohnung Top Nr. 12, zu. Der Bf. hätte zu keinem Zeitpunkt einem Verkauf des Liegenschaftsanteiles zu einem Kaufpreis von € 800.000,00 zugestimmt.

Zum Zwecke der Empfangnahme der Investitionsablösen wurde über Anweisung des Bf. von der Hausverwaltung ab 1.1.2011 ***8*** ***7*** als Bestandnehmer der Wohnung Top Nr. 7 und ***10*** ***9*** als Bestandnehmerin der Wohnung Top Nr. 14 geführt und die Hausverwaltung vom Bf. angewiesen, diesen die Mietzinsvorschreibungen zu übermitteln.

Am 2.12.2010 einigte sich der Bf. mit ***17*** auf einen Gesamtkaufpreis in Höhe von EUR 1.060.000,00, wovon aus den steuerlichen Erwägungen des Klägers EUR 140.000,00 in Investitionsablöse für die Top Nr. 7 und EUR 120.000,00 in Investitionsablöse für die Top Nr. 14 gesplittet und als solche deklariert werden sollten.

Am 15.3.2011 übermittelte ***27*** eine von ihm konzipierte Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung des Mietvertrages mit ***10*** ***9*** betreffend die Top Nr. 14.

Am 13.5.2011 wurden zwischen dem Bf. und ***17*** in einem persönlichen Gespräch der Gesamtkaufpreis in Höhe von EUR 1.060.000,00 und die lediglich aus den vom Bf. bezweckten steuerlichen Erwägungen beabsichtigte Splittung des Kaufpreises in EUR 800.000,00 als Kaufpreis und insgesamt EUR 260.000,00 als Investitionsablösen für die Wohnungen Top Nr. 7 (EUR 140.000,00 und Top Nr. 14 (EUR 120.000,00) neuerlich bekräftigt.

Am 24.5/25.5.2011 wurde schließlich die Kaufvertragsurkunde unterzeichnet, mit dem die OG den Hälfteanteil des Bf. erwarb, sowie in gesonderten Urkunden weitere Nebenabreden getroffen.

Die Kaufvertragsurkunde enthält folgende wesentlichen Bestimmungen:

„[....]

II.

[....]

*c) Den Vertragsteilen ist bekannt, dass ob den vorgenannten Liegenschaftsanteilen das Pfandrecht für die ***11*** Bank AG im Höchstbetrag von EUR 770.000,00 eingetragen ist. Das diesem Pfandrecht zugrundeliegende Darlehen wurde vom Verkäufer und von ***12***, dem Eigentümer der anderen Liegenschaftshälfte, gemeinsam aufgenommen. Beide Liegenschaftseigentümer haften gemeinsam für die Rückzahlung des gesamten Darlehens. Im Innenverhältnis ist vereinbart, dass jeder der beiden Hälfteeigentümer je die Hälfte des gesamten Darlehens zurückzuzahlen hat. Das gesamte Darlehen haftet derzeit mit einem Betrag von insgesamt EUR 550.000,00 aus. Auf den Verkäufer entfällt zur Rückzahlung die Hälfte des gesamten aushaftenden Darlehens, sohin ein anteiliges Darlehen in Höhe von EUR 275.000,00. Dieses Darlehen wird von der Käuferin in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen. Infolge Übernahme des anteiligen Darlehens bei der ***11*** Bank durch die Käuferin, wird der Verkäufer aus der Haftung gegenüber der ***11*** Bank entlassen. Die Käuferin wird alle hierfür erforderlichen Erklärungen und Unterschriften abgeben.*

[....]

III.

*Der Verkäufer verkauft und die Käuferin kauft die im Punkt I. genannten Liegenschaftsanteile der EZ***4*** des Grundbuches der Katastralgemeinde 01011 Wieden mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör und mit allen Rechten und Pflichten, mit denen der Verkäufer diese selbst besessen und benützt, bzw zu besitzen und zu benützen berechtigt war, um einen einvernehmlich festgelegten Kaufpreis von insgesamt EUR 800.000,00 (Euro achthunderttausend).*

Der vorstehende Kaufpreis ist in folgender Weise zur Zahlung fällig:

a) Ein Teilbetrag von EUR 525.000,00 ist bei Unterfertigung dieses Kaufvertrages zur Zahlung fällig und wird vom Verkäufer an den unter Punkt XIII. genannten Vertragsverfasser, den die Vertragsteile hiemit zum gemeinsamen Treuhänder bestellen, mit dem sohin gemeinsam erteilten, einseitig unwiderruflichen Treuhandauftrag bezahlt, den Betrag bestens, jedoch zur jederzeitigen Abberufung anzulegen und mit Vorliegen vorliegender Voraussetzungen und

Ausfolgung folgender Originalurkunden an den Treuhänder umgehend an den Verkäufer auszuzahlen:

...

*b) Der Restbetrag wird durch Übernahme des zum Stichtag bei der ***11*** Bank AG aushaftenden Kredites in Höhe von EUR 275.000,00 (Euro zweihundertfünfundsiebzigtausend) beglichen.*

c) Damit ist der gesamte Kaufpreis von EUR 800.000,00 verrechnet und bezahlt.

[.....]

XII.

Die Kosten einer allfälligen Lastenfreistellung sowie die Kosten der Errichtung dieses Kaufvertrages gehen zu Lasten des Verkäufers. Sämtliche sonstige mit der grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten sowie Gebühren, Steuern und Abgaben aller Art, mit Ausnahme persönlicher Steuern des Verkäufers, gehen zu Lasten der Käuferin.“

Weiters wurden anlässlich der Kaufvertragsunterfertigung am 25.5.2011 von ***17*** Vereinbarungen betreffend die einvernehmliche Auflösung des Mietvertrages mit ***10*** ***9*** betreffend die Wohnung Top Nr. 14 und über die einvernehmliche Auflösung des Mietvertrages mit ***8*** ***7*** betreffend die Wohnung Top Nr. 7 unterfertigt. Demnach sollten die beiden Mieter Zug um Zug gegen geräumte Übergabe des Mietobjektes die jeweils vereinbarte Investitionsablösezahlung auf das vom Mieter bekanntzugebende Konto überwiesen erhalten.

Weiters wurde eine Nebenabrede unterschrieben hinsichtlich der Übersiedlung der Frau ***10*** ***9*** von der top 14 in die top 7.

Zudem wurde ein Sideletter zum Kaufvertrag vom Bf. und ***17*** mit folgenden Inhalts unterfertigt

*„In Punkt II. des Kaufvertrages verpflichtet sich die Käuferin, von dem auf die Liegenschaftseigentümer entfallenden Darlehen bei der ***11*** Bank AG in Gesamthöhe von EUR 550.000,00 die auf den Verkäufer entfallende Hälfte in Höhe von EUR 275.000,00 in Anrechnung auf den Kaufpreis zu übernehmen.*

*Der Verkäufer hat anlässlich der Kreditgewährung des endfälligen Kredites durch die ***11*** Bank AG bei der ***23*** Lebensversicherungs AG eine fondsgebundene Lebensversicherung [...] abgeschlossen. Darauf hat der Verkäufer regelmäßige Einzahlungen geleistet und ein Guthaben angespart. Dieses Ansparguthaben betrug per 16.2.2011 EUR 15.491,64.*

*Die Käuferin übernimmt gleichzeitig mit der Verpflichtung, das anteilig aushaftende Darlehen in Höhe von EUR 275.000,00 an die ***11*** Bank AG zurückzuzahlen, auch das Ansparguthaben bei der ***23*** Lebensversicherungs AG.*

Die Käuferin verpflichtet sich, gleichzeitig mit der Bezahlung des Kaufpreises den Gegenwert des Ansparguthabens in Höhe von EUR 15.491,64 an den Verkäufer zu refundieren.“

Im Juli 2011 wurde der Bf. davon in Kenntnis gesetzt, dass ***17*** die ***23*** Lebensversicherung nicht übernehmen wolle, worauf der Bf. am 19.7.2011 die Lebensversicherung kündigte, um Überweisung des Rückkaufwertes ersuchte, und wurde ihm schließlich am 14.12.2011 der Rückkaufswert iHv € 11.930,00 ausbezahlt.

Auf Grund von Problemen mit der Finanzierung des Kaufpreises wurde dieser von der OG erst am 21.9.2011 bezahlt.

Die ***21*** AG war zu einer Kreditgewährung an die OG nur bereit, wenn ihr Pfandrechte im ersten Pfandrang eingeräumt werden und musste deshalb der Kredit bei der ***11*** Bank AG zur Gänze getilgt werden. Der vom der OG am 16.9.2011 mit der ***21*** abgeschlossene Kreditvertrag über eine Kreditsumme von insgesamt € 1.643.600,00 wurde daher von Herrn ***12*** mitunterzeichnet und wurden auf Grund einer Pfandbestellungsurkunde vom 21.9.2011 nicht nur die von der OG erworbenen Liegenschaftsanteile, sondern auch die Anteile des ***12*** mit einem Pfandrecht zugunsten der ***21*** belastet.

Am 21.9.2011 wurden vom Konto der OG bei der ***21*** folgende Überweisungen durchgeführt:

€ 561.000,00 an den Vertragserrichter als Treuhänder, davon € 525.000,00 zur Bezahlung des Barkaufpreises, € 28.000,00 für Grunderwerbsteuer und € 8.800,00 für die Eintragungsgebühr,

€ 554.001,98 an die ***11*** Bank AG zur vollständigen Abdeckung des Kreditkontos lautend auf den Bf und/oder ***12*** mit der KtoNr. 00140022616,

€ 120.000,00 an das von ***10*** ***9*** errichtete Konto titulierte als „Ablösezahlung Top 14“ und € 140.000 an das von ***8*** ***7*** errichtete Konto titulierte als „Ablösezahlung top 7“.

Nachdem die vereinbarten Investitionsablösen von der OG auf die zu diesem Zweck von ***10*** ***9*** und ***8*** ***7*** errichteten Konten überwiesen worden waren, wurden die Geldbeträge in weiterer Folge an den Bf. überwiesen.

Per 31.12.2011 buchte die OG über ein Verrechnungskonto eine Forderung gegen ***12*** iHv € 277.000,98 ein und wurde diese Forderung am 18.9.2012, gleichzeitig mit der Verbuchung des Einganges eines Betrages iHv € 500.000,00 von der ***24*** GmbH und eines Betrages iHv € 225.000,00 von der ***25***, ausgebucht.

Die am 18.9.2012 vorgenommene Verrechnung zwischen Herrn ***12*** und der OG steht im Zusammenhang mit dem am 20.8./27.8.2012 von der OG unter Beitritt von Herrn ***12*** abgeschlossenen Kaufvertrages, mit dem 528/1584-stel Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft von der OG an die ***24*** GmbH zur Begründung von Wohnungseigentum an der Wohnung top 14 und den im Dachgeschoss zu errichtenden Wohnungen top Nr DG 1, DG

2, DG 3 und DG 4 weiterverkauft wurden. In diesem Kaufvertrag wurde festgehalten, dass die OG aufgrund der mit dem Miteigentümer ***12*** getroffenen Vereinbarung berechtigt ist, über die Wohnung top 14 und über den gesamten Rohdachboden zu verfügen.

Unter Punkt 8.1 sagten die OG und ***12*** die Einräumung von Wohnungseigentum gemäß § 40 Abs. 2 WEG 202 wie folgt zu:

a) der ***24*** GmbH an den Wohnung top 14, DG 1, DG 2, DG 3 und DG 4 b) der ***25*** an den Wohnungen top 12 und 13.

Punkt 8.2 enthält folgende Vertragsbestimmung:

„Bis zur Begründung von Wohnungseigentum erhalten die Miteigentümer das vorerst obligatorische Recht, die ihnen zugewiesenen selbständigen Räumlichkeiten unentgeltlich wie ein Wohnungseigentümer ausschließlich zu nutzen und darüber zu verfügen und erheben keinerlei Ansprüche auf die in der alleinigen Nutzung und Verfügung der jeweiligen anderen Miteigentümer und deren Rechtsnachfolger stehenden, selbständigen Räumlichkeiten des Hauses samt Zubehör.

Am 28.8.2014 wurde die OG im Firmenbuch gelöscht, weil eine Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch Frau ***17*** erfolgt ist.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen über die Vereinbarung der Investitionsablösen bereits vor Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages gründen sich insbesondere auf die eigenen Aussagen des Bf. im Verfahren vor dem Handelsgericht Wien zur Zl. ***14*** und die im Kern übereinstimmenden Aussagen – soweit es für das gegenständliche Verfahren von Relevanz ist - von Frau ***17***, Herrn ***27*** und Herrn ***12*** in diesem Verfahren und die dort vorgelegten Urkunden. In diesem Verfahren hat der Bf. mehrfach und nachvollziehbar dargelegt, dass als Entgelt für die Übertragung seines Hälteanteiles an die OG die Zahlung von insgesamt € 1.0600.00,00 vereinbart war, er keinesfalls bereit gewesen wäre, seine Liegenschaftsanteile um einen Preis iHv € 800.000,00 zu verkaufen und weshalb die Bezahlung von € 140.000,0 als Investitionsablöse für top 7 und € 120.000,0 als Investitionsablöse für top 14 titulierte wurden.

Die Feststellungen über die Darlehensrückzahlung und die Verrechnung mit dem Miteigentümer ***12*** konnten an Hand der vom (ehemaligen) FA 1/23, nunmehr Dienststelle 09 des FAÖ mit der Kontrollmitteilung vom 26.6.2017 sowie der Stellungnahme vom 11.11.2021 übermittelten Unterlagen getroffen werden. Die Stellungnahme der Dienststelle 09 bestätigte die Ansicht des BFG, die auf Grundlage der vom BFG durchgeführten Grundbuchsabfragen dem FA bereits im Ermittlungsauftrag vom 30.4.2021 dargelegt wurde, dass die Abdeckung auch des Hälteanteiles des ***12*** am Darlehen bei der ***11*** Bank AG nicht im kausalen Zusammenhang mit dem Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages

steht, sondern hierfür vertragliche Absprachen zwischen der OG und dem Miteigentümer ***12*** ausschlaggebend waren. Es kann für das gegenständliche Verfahren dahin gestellt bleiben, welchen genauen Inhalt die Vereinbarungen hatten. Entscheidend ist, dass Herr ***12*** alleine durch die Überweisung der OG an die ***11*** Bank AG nicht von seiner Schuld befreit wurde. Dies wurde nicht nur durch die Forderungseinbuchung seitens der OG dokumentiert, sondern zeigt auch die Mitunterzeichnung des Kreditvertrages mit der ***21*** AG und die Verpfändung auch der Anteile des ***12*** zugunsten der ***21*** durch die Pfandbestellungsurkunde vom 21.9.2011. Hinsichtlich der Schuld des ***12*** über € 277.000,98 hat somit zunächst nur ein Gläubigerwechsel stattgefunden. Ein Zusammenhang besteht mit der Erfüllung der Verpflichtungen aus dem gegenständlichen Kaufvertrag lediglich insofern, als die ***11*** Bank AG den Bf. nicht aus der Haftung entlassen hätte, wenn nicht auch der Anteil des anderen Gesamtschuldners abgedeckt worden wäre. Ebenso ist gut nachvollziehbar, dass die ***21*** zur Finanzierung nur bereit war, wenn der Kredit bei der ***11*** Bank zur Gänze getilgt wird und wird das auch damit dokumentiert, dass im Kreditvertrag mit der ***21*** als Bedingung für die Auszahlung eine Löschungsquittung von der ***11*** Bank AG genannt wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe - Abänderung)

Allgemeines zur Gegenleistung

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 5 Abs 2 Z. 1 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgangvereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß § 5 Abs 3 GrEStG 1987 sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,

2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. VwGH 26. 6. 2003, 2003/16/0077).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Verkäufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (vgl. Fellner, aaO, Rz 6 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Zum Begriff "sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (vgl. VwGH 27.1.1999, 97/16/0432).

Wird ein Kaufvertrag mit einem nominellen Barpreis vereinbart, stellt ungeachtet einer gesonderten Regelung über dessen Erfüllung, dieser vereinbarte Bargeldpreis den Kaufpreis im Sinne des § 1054 ABGB und auch im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 dar. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass wenn neben einem in Geld zu erfüllenden "Fixpreis" weitere Geldleistungen vereinbart wurden, lediglich der "Fixpreis" den festbetragsbestimmten Gesamtkaufpreis im Sinne des § 1054 ABGB und des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 darstellt (vgl. BFG 05.06.2019, RV/7103506/2017).

Leistungen des Erwerbers an einen Dritten sind insbesondere dann in den Bereich der Gegenleistung einzubeziehen, wenn sie den Veräußerer von einer ihn treffenden Verpflichtung

befreien (vgl. VwGH 20.2.2003, 2002/16/0123). Zur Gegenleistung gehören grundsätzlich auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es aufgrund des Gesetzes, sei es aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber aufgrund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung (vgl. ua VwGH 22.5.1980, 1879/79).

Mietablösen und Investitionersatz

Werden im Zug eines Grundstückserwerbes Mietablösen deswegen bezahlt, weil der Erwerber ein von Mietrechten freies Grundstück erwerben will, und sind die Verkäufer nur bereit, das Grundstück auch gegen eine Mietablöse zu veräußern, dann gehört diese Ablöse zur Gegenleistung, und zwar auch dann, wenn die Abreden in getrennten Vereinbarungen getroffen werden (VwGH 11.2.1971, 1620/69). Auch ein übernommener Ablösebetrag für leer stehende oder gemietete Räume im erworbenen Gebäude gehört zur Bemessungsgrundlage (VwGH 25.3.1965, Slg 3246/F).

Ein Betrag, den der Käufer des Grundstückes dem Verkäufer für die Aufgabe der von ihm auf diesem Grundstück benützten Räumlichkeiten zu zahlen verspricht, gehört jedenfalls zur Gegenleistung. Dabei ist es gleichgültig, ob dieser Betrag für den Verzicht auf Mietrechte des Verkäufers an diesen Räumlichkeiten oder bloß für die Räumung derselben geleistet wird und ob man diese Leistungen als "sonstige" im Sinne des § 5 Abs 1 Z1 GrEStG oder als "zusätzliche" nach Abs 2 Z 1 dieser Gesetzesstelle qualifizieren will (vgl die bei Fellner aao unter Rz 83 zu § 5 GrEStG zitierte Judikatur).

Zahlt der Erwerber des Grundstückes die Entschädigung für die Aufgabe der Mietrechte unmittelbar an den Mieter, ohne dass der Verkäufer des Grundstückes an dieser Vereinbarung beteiligt ist, so kann die Entschädigung dem Kaufpreis nichthinzugerechnet werden. Ausschlaggebend ist, ob der Käufer das Grundstück belastet mit Bestandrechten oder lastenfrei erwerben will. Soll das Grundstück lastenfrei übertragen werden, so ist die Entschädigung Teil der Gegenleistung. Will der Erwerber die Mietrechte selbst beseitigen, so ist die Entschädigung auch dann nicht Gegenleistung, wenn er den Verkäufer mit der Freimachung beauftragt. In einem solchen Fall kann von einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit der Erwerbung des Grundstückes nicht mehr gesprochen werden (vgl VwGH 10.1.1985, 83/16/0181).

Leistungen für die Bestandfreimachung zählen somit nur dann nicht zur Gegenleistung, wenn zunächst der Erwerbsvorgang verwirklicht wird und Gegenstand des Erwerbsvorganges das mit den Bestandrechten belastete Grundstück ist und anschließend vom Erwerber auf seine Kosten und auf sein Risiko die Bestandfreimachung der Liegenschaft erfolgt. Ist allerdings die Bestandfreimachung noch durch den Verkäufer auf seine Kosten und sein Risiko vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgt und will der Erwerber die Liegenschaft bereits frei von

Bestandrechten erwerben und ersetzt der Käufer bloß dem Verkäufer die Kosten der Bestandfreimachung, so zählen diese Kosten zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (vgl. UFS 21.12.2004, RV/0631-W/03).

Im gegenständlichen Fall wurden die Vereinbarungen über die Investitionsablösen noch vor dem finalen Abschluss des Kaufvertrages getroffen und wäre der Bf. nicht bereit gewesen, der OG seine Liegenschaftshälfte gegen die Bezahlung eines Betrages von € 800.000,00 zu verkaufen. Die OG verpflichtete sich zusätzlich € 140.000,00 und € 120.000,00 tituliert als „Investitionsablöse“ zu leisten und wurden die sog. „Vereinbarungen über die einvernehmliche Auflösung des Mietvertrages“ betreffend die top 7 mit ***8*** ***7*** und betreffend die top 14 mit ***10*** ***9*** bereits anlässlich der Kaufvertragsunterzeichnung als Nebenabrede zum Kaufvertrag durch die OG unterzeichnet.

Diese von der OG zusätzlich zum ausgewiesenen Kaufpreis zu erbringenden Leistungen von insgesamt € 260.000,00 stehen somit in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaftshälfte durch den Bf. und wurde dieser Betrag daher vom FA zu Recht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen.

Darlehensübernahme

Die aus Anlass des Erwerbes einer Liegenschaft vom Erwerber übernommene auf der Liegenschaft haftende Hypothek bildet dann einen Teil der Gegenleistung und ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sich der Erwerber vertraglich verpflichtet hat, den Veräußerer bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten (VwGH 22.3.1973, 1402/72).

Verpflichtet sich der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgebend, das heißt, die Schuldübernahme ist dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn sich der Käufer vertraglich verpflichtet hat, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten (vgl. dazu VwGH 29.11.2001, 2001/16/00411).

Solche Belastungen werden auch dann der Bemessungsgrundlage zugerechnet, wenn deren Übernahme nicht vereinbart ist. Zu diesen Belastungen gehören vor allem die auf dem Grundstück einverleibten Hypotheken im Ausmaß des am Stichtag aushaftenden Betrages. Durch diese Vorschrift soll erreicht werden, dass der Steuerwert des Grundstückes im unbelasteten Zustand unterzogen wird, indem jene Belastungen zur Bemessungsgrundlage zuzurechnen sind, die den Barkaufpreis bei der Preisvereinbarung entsprechend der bestehenden Belastung herabgesetzt haben. Unter „Belastungen“ sind hier

im Gegensatz zu den sofort, mindestens aber in absehbarer Zeit fälligen Leistungen, auch noch nichtfällige Schulden zu verstehen. Aus § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 ergibt sich, dass zur Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne auch diejenigen Lasten gehören, die abzulösen wären, wenn das Grundstück sofort lastenfrei übergehen würde. Dabei kommt es in zeitlicher Hinsicht darauf an, ob und in welcher Höhe Belastungen im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bestehen (VwGH 18.8.1994, 93/16/0111 und VwGH 21.12.2000, 2000/16/0613).

Ist die die Verkäuferin Solidarschuldnerin hinsichtlich einer Verbindlichkeit und wird im Innenverhältnis vom Erwerber im Kaufvertrag auch die persönliche Schuld der Veräußerin auf sich genommen und die Veräußerin von ihrer Verpflichtung, Rückzahlungen an die Bank zu leisten im Innenverhältnis befreit, zählt auch die Befreiung von einer Solidarschuld als sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zur Gegenleistung (UFS 03.12.2012, RV/1452-W/12 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Ein Mitschuldner zur ungeteilten Hand, der die ganze Schuld abgetragen hat, ist gemäß § 896 ABGB grundsätzlich berechtigt, von den übrigen Ersatz zu fordern. Durch die Vereinbarung, die Verkäuferin hinsichtlich der Verbindlichkeiten gegenüber der Bank schad- und klaglos zu halten, ist die Verkäuferin im Innenverhältnis jedenfalls zur Gänze von der Schuld und jeglichen Regressleistungen - selbst wenn sie von der Bank nicht aus der Haftung entlassen werden sollte - befreit. Damit hat sich aber der Erwerber zur Erbringung von Leistungen gegenüber Dritten verpflichtet, die sich im Vermögen der Verkäuferin durch Befreiung von der sie treffenden Verpflichtung zur Abdeckung der sie treffenden Bankschulden auswirkt. Das Finanzamt ist somit zu Recht von einer Gegenleistung ausgegangen, die neben dem Barkaufpreis auch die Hälfte des aushaftenden Bankdarlehens umfasst (vgl. dazu UFS 9.10.2012, RV/3785-W/10 sowie UFS 10.8.2011, RV/0664-G/09).

Auch im gegenständlichen Fall war der Bf. gegenüber der Bank Solidarschuldner (gemeinsam mit ***12***), dh die Bank hätte ihn für den gesamten aushaftenden Betrag in Anspruch nehmen können, im Innenverhältnis war der Bf. jedoch nur zur Rückzahlung der Hälfte des aushaftenden Darlehens verpflichtet.

Im Punkt II. des Kaufvertrages wurde ausdrücklich die Übernahme des **anteiligen** Darlehens in Höhe von € 275.000,00 durch die OG unter Anrechnung auf den vereinbarten Kaufpreis iHv € 800.000,00 vereinbart. Die Übernahme der Schuld des Bf. im Ausmaß von € 275.000,00 ist daher nicht zusätzlich zum festgelegten Kaufpreis iHv € 800.000,00 (dessen Erfüllung hinsichtlich eines Teilbetrages iHv € 525.000,00 durch Bezahlung an den Treuhänder und hinsichtlich eines Teilbetrages durch eine Darlehensübernahme im Ausmaß von € 275.000,00 vereinbart wurde) dem Kaufpreis hinzurechnen.

Wäre der Bf. von der Bank für das gesamte aushaftende Darlehen in Anspruch genommen worden, hätte er im Innenverhältnis einen Regressanspruch gegen ***12*** gehabt und wirkt sich daher die Tilgung des gesamten Darlehens durch die OG nicht im Vermögen des Bf. aus.

Wie die durchgeführten Ermittlungen ergeben haben war die Tilgung auch des Anteiles des ***12*** keine Voraussetzung für den Abschluss des gegenseitigen Verpflichtungsgeschäftes, sondern ist die gänzliche Tilgung deshalb erfolgt, weil die OG zur Finanzierung des Kaufpreises einen „neuen“ Kredit benötigte und die kreditgewährende Bank dazu nur bereit war, wenn sie ein Pfandrecht im 1. Rang erhält und musste deshalb das „alte“ Darlehen zur Gänze zurückgeführt werden. Die Tilgung auch des Anteiles des ***12*** am Darlehen bei der ***11*** Bank AG durch die OG berührt lediglich den Erfüllungsbereich, nicht aber das Verpflichtungsgeschäft. Einen Hinweis dafür, dass eine Tilgung auch des Anteiles des ***12*** zwischen dem Bf. und der OG von vorne herein vereinbart worden wäre, konnte auch das FA nicht aufzeigen. In dem anlässlich der Kaufvertragsunterzeichnung errichteten sideletter wurden lediglich Absprachen über den Tilgungsträger getroffen, es ist aber keine Rede davon, dass das Darlehen bei der ***11*** Bank AG zur Gänze zurückzuführen ist. Auch bei den zahlreichen Schriftsätzen im Rechtsstreit zwischen dem Bf und der OG und bei den mündlichen Verhandlungen war dies kein Thema. Das Darlehen spielte im Rechtsstreit lediglich insofern eine Rolle, als entgegen der ursprünglichen Vereinbarung im sideletter der Tilgungsträger doch nicht von der OG übernommen wurde und dem Bf. anstatt der vereinbarten Refundierung des sog. „Ansparguthabens“ iHv € 15.491,64 auf Grund der am 19.7.2011 erfolgten Kündigung der Lebensversicherung letztendlich am 14.12.2011 nur der Rückkaufwert iHv € 11.930,00 ausbezahlt wurde. Da hier keine Übernahme des Tilgungsträgers durch die Erwerberin vorgenommen wurde, reduziert der Wert des Tilgungsträgers auch nicht die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (vgl. dazu BFG 17.03.2016, RV/7103222/2014).

Die Abdeckung auch des Hälfteanteiles des ***12*** am Darlehen bei der ***11*** Bank AG durch die OG stellt keine zusätzliche Leistung der OG für den Erwerb der Liegenschaftshälfte des Bf. dar, weil ***12*** alleine durch die Überweisung des gesamten offenen Betrages noch nicht von seiner Schuld befreit wurde. Es fand lediglich ein Gläubigerwechsel statt, wie die Einbuchung einer Forderung seitens der OG am Verrechnungskonto des ***12*** zeigt. Erst anlässlich des Weiterverkaufes von Anteilen durch die OG und die Einräumung von Wohnungseigentum gemäß § 40 Abs. 2 WEG 202 durch die OG und ***12*** hinsichtlich näher bezeichneter Wohnungseigentumsobjekte an die ***24*** GmbH und die O-I-Handes GmbH fand am 18.9.2012 eine Verrechnung zwischen den Miteigentümern – die offensichtlich auch Absprachen über die Nutzung der einzelnen Objekte getroffen hatten - statt und wurde im Innenverhältnis ***12*** von der Schuld iHv € 277.000,98 befreit.

Der Betrag iHv € 277.000,98 ist daher nicht als weitere Gegenleistung iSd § 5 GrEStG für den gegenständlichen Erwerbsvorgang anzusehen.

Die Grunderwerbsteuer ist daher wie folgt neu zu berechnen:

Kaufpreis	€ 800.000,00	
Investitionsablässe für top 7 und top 14	€ 260.000,00	
Gesamtgegenleistung	€ 1.060.000,00	
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer		€ 37.100,00

Unrichtige Selbstberechnung - Gesamtschuldverhältnis

Gemäß § 201 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF, kann dann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, nach Maßgabe des Abs. 2 ua. von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des „§ 303“ die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn nach lit b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das für die Erhebung der Grunderwerbsteuer zuständige FA erlangte hier erst durch die Kontrollmitteilung des (damaligen) Finanzamtes 1/23 vom 26.5.2017 Kenntnis darüber, dass von der OG neben dem Kaufpreis (und der unter Anrechnung auf den Kaufpreis erfolgten Darlehensübernahme) von der Erwerberin auch Investitionsablässe zu leisten waren und erweist sich in Kenntnis dieser Umstände die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit nur € 28.000,00 – ausgehend vom Kaufpreis iHv € 800.000,00 - aus den oben abgeführten Gründen als unrichtig.

Gemäß § 9 Z. 4 GrEStG sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen, beim Kaufvertrag somit Verkäufer und Käufer.

Gemäß § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB)

Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld gegenüber einer von mehreren Parteien bei Vorliegen eines Gesamtschuld-verhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082)

Eine Abgabenbehörde darf sich grundsätzlich nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (zB VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; VwGH 19.12.2002, 99/16/0405); eine andernfalls eintretende Gefährdung der Einbringlichkeit wird dies jedoch nahe legen (zB VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555, 0556).

Die Vorschreibung an den Bf. ist hier damit begründet, dass die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist.

Zweckmäßigkeitserwägungen ergeben sich im gegenständlichen Fall dadurch, dass das Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der aus der Rechtskraft fließenden Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit hat und zudem die Maßnahme der Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient.

Hinsichtlich der Billigkeit ist zu bemerken, dass der Bf. der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen ist. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von der für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen (vgl. VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Ohne Darlegung der Tatsache, dass neben dem Kaufpreis weitere Zahlungen – tituliert als Investitionsabläsen – vereinbart wurden, konnte sich die Abgabenbehörde kein klares Bild verschaffen. Gerade ihm als Rechtsanwalt und in dieser Eigenschaft mit der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befasst, wäre eine vollständige Offenlegung aller im Zusammenhang mit der gegenständlichen Liegenschaftstransaktion wesentlicher Tatsachen zumutbar gewesen. Die Inanspruchnahme des Bf. für den Nachforderungsbetrag – der sich aus den oben dargelegten Gründen um € 9.695,03 reduzierte - ist daher nicht als unbillig anzusehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die gegenständliche Entscheidung konnte sich auf die obgenannte VwGH-Judikatur stützen. Der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu. Entscheidungswesentlich war letztendlich die Lösung von Tatfragen über den inneren Zusammenhang bestimmter Leistungen mit dem Erwerbsvorgang.

Wien, am 1. Dezember 2021