

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 3. November 2014 betreffend betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***112*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge Bf.) schloss in den Jahren 2006 und 2007 drei Kaufverträge über Anteile an der Liegenschaft EZ ***111*** KG ***2222*** ***X*** ab:

a) Am 12. Juli 2006 wurde ein Kaufvertrag über einen Hälfte-Anteil mit Herrn ***A*** als Verkäufer mit einem Kaufpreis von € 4.400.00,00 errichtet, wobei dieser unter der aufschiebenden Bedingung der Nichtausübung des grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechtes durch ***B*** und ***C*** abgeschlossen wurde.

Die Grunderwerbsteuer wurde am 29. September 2006 selbstberechnet.

b) Am 23. August 2006 wurde ein Kaufvertrag über einen Viertel-Anteil mit Herrn ***B*** als Verkäufer mit einem Kaufpreis von € 2.500.000,00 errichtet, wobei dieser unter der

aufschiebenden Bedingung der Nichtausübung des grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechtes durch ***C*** abgeschlossen wurde.

Die Grunderwerbsteuer wurde am 22. August 2007 selbstberechnet.

c) Am 29. Mai 2007 wurde verfahrensgegenständlicher Kaufvertrag über einen Viertel-Anteil mit Frau ***D*** als Verkäuferin mit einem Kaufpreis von € 4.250.000,00 errichtet, wobei dieser unter der aufschiebenden Bedingung der Vorlage einer schriftlichen Bestätigung der ***C GmbH***, wonach diese über keinerlei weitere Ansprüche aus der durch ***C*** am 15. September 2006 erklärten Ausübung des grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechtes hat und sich verpflichtet der Rückabwicklung der in Ausübung der Vorkaufsrechte bereits abgeschlossenen Verträge zuzustimmen, abgeschlossen wurde.

Ebenfalls am 29. Mai 2007 wurde eine Vereinbarung zwischen der Verlassenschaft nach ***C***, der ***C GmbH*** (als „Vorkaufsberechtigter“) vertreten durch die Geschäftsführerin ***D*** und der Bf. (als „Vorbehaltskäufer“) abgeschlossen, in dem sich der Vorbehaltskäufer verpflichtet, als Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung der Vorkaufsrechte an den „Vorkaufsberechtigten“ iHv € 660.000,00 bis längstens 7. September 2007 zu bezahlen.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Viertel-Anteiles von Frau ***D*** wurde durch die ***RA*** iHv € 148.750,00 am 19. September 2007 selbst berechnet. Als Bemessungsgrundlage wurde der im Kaufvertrag genannte Kaufpreis iHv € 4.250.000,00 herangezogen.

Im Mai 2014 wurde bei der Erwerberin (Bf.) ein kapitalverkehrsteuerpflichtiger Vorgang überprüft, im Zuge dessen die geleistete Entschädigung iHv € 660.000,00 dem Finanzamt bekannt wurde.

Am 8. Juli 2014 wurde bezüglich der Erwerbsvorgänge eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO beim steuerlichen Vertreter der Bf. begonnen, in welcher die Buchhaltungsunterlagen über die Verbuchung der Liegenschaftsanteile in der Bilanz vorgelegt wurden.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 3. November 2014 wurde die Entschädigungszahlung in die Bemessungsgrundlage einbezogen und Grunderwerbsteuer iHv € 171.850,00 festgesetzt. In der Begründung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Prüfbericht verwiesen. In diesem wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen sei. Was die Gegenleistung sei, definiere der § 5 GrEStG. Die geleistete Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung der Vorkaufsrechte an den Vorkaufsberechtigten iHv € 660.000,00 erfülle eindeutig den

Tatbestand des § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG und sei daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen.

Durch das Hervorkommen der neuen Tatsache, dass eine Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung der Vorkaufsrechte geleistet worden sei, würden bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen. Die Festsetzung erfolge daher gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO.

Aufgrund des Umstandes, dass es sich beim Erwerber um eine Immobiliengesellschaft handle, sei nach Ansicht des Finanzamtes ein strenger Maßstab hinsichtlich der Kenntnis der Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes anzuwenden. Daher sei die zehnjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO für hinterzogene Abgaben anzuwenden.

Am 2. Dezember 2014 brachte die Bf. fristgerecht Beschwerde ein. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass die Bf. am 12.7.2006 einen ½-Anteil und am 23.8.2006 einen ¼-Anteil an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft erworben habe, jeweils unter der aufschiebenden Bedingung, dass die grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechte des ***B*** und des ***C*** nicht ausgeübt werden. ***B*** habe sein Vorkaufsrecht nicht ausgeübt und in die Löschung aus diesem Grund einwilligen müssen. Strittig sei nur der Bestand eines Vorkaufsrechtes von ***C*** bzw. der von ihm gegründeten GmbH gewesen.

Der Kaufvertrag vom 12.6.2006 sei ***C*** in Form einer notariellen Intimation zur Kenntnis gebracht worden. Die Einlösefrist habe somit am 17.9.2006 geendet. Am 18.9.2006 sei der Rechtsanwalt der Bf. verständigt worden, dass ***C*** sein Vorkaufsrecht ausgeübt habe, und zwar nicht im eigenen Namen, sondern im Namen einer von ihm zu gründenden GmbH. Die Bf. habe sich von Anfang an auf den Standpunkt gestellt, dass das Vorkaufsrecht ein höchstpersönliches Recht sei, dass nicht übertragbar sei. Das ***Gericht A*** habe sich in dem Verfahren ***Zahl 1*** diesem Standpunkt angeschlossen und mit Urteil vom 30.10.2006 festgestellt, dass das Vorkaufsrecht des ***C*** erloschen sei bzw. dass die Ausübung des Vorkaufsrechtes durch die GmbH unwirksam sei. Gegen dieses Urteil habe ***C*** Berufung an das ***Gericht B*** erhoben; dieses habe die Klage ausschließlich mit dem formellen Argument abgewiesen, dass der vermeintliche Vorkaufsberechtigte, also die im Gründungsstadium befindliche GmbH, mitgeklagt werden hätte müssen. Das Urteil des ***Gericht B*** datiere vom ***D1 2007*** und sei am 28.3.2007 zugestellt worden. Der Oberste Gerichtshof habe diese Rechtsansicht des ***Gericht B*** mit Beschluss vom ***D3 2007*** als falsch verworfen und dem ***Gericht B*** die neuerliche Entscheidung aufgetragen. Mit Urteil vom ***D1 2008*** habe daraufhin das ***Gericht B*** die Berufung gegen das Urteil des ***Gericht A*** abgewiesen.

Im Fall des Kaufvertrages mit ***B*** gelte dasselbe; auch hier sei das Vorkaufsrecht erloschen, da es gleichfalls auf die obige GmbH übertragen und von dieser zu Unrecht ausgeübt worden sei. Auch hier habe die Bf. zu ***Zahl 6*** (Anmerkung BFG: wohl gemeint

Zahl 3) ein Verfahren anhängig gemacht. Gestützt auf die falsche Rechtsansicht des ***Gericht B*** habe hier das ***Gericht A*** allerdings die Klage abgewiesen, da die im Gründungsstadium befindliche GmbH nicht mitgeklagt worden sei.

Zwischenzeitig sei zwischen den beteiligten Parteien schließlich eine Bereinigung vereinbart worden, um das Risiko dieses Rechtsstreites zu vermeiden.

Der Vertragsentwurf für diese Bereinigung sei vom Rechtsbeistand der ***C GmbH*** i.Gr. erstellt worden, und sei entsprechend dem Rechtsstandpunkt dieser Partei als Zahlung für den Verzicht auf ein bestehendes Vorkaufsrecht formuliert worden. Tatsächlich habe aber zu keinem Zeitpunkt ein Vorkaufsrecht der ***C GmbH*** i.Gr. bestanden. Dies sei in den oben angeführten Verfahren und in diesen Verfahren ergangenen Urteilen bestätigt worden.

Gemäß der Entscheidung des BFH vom 25. Juni 2003, II R 39/01, 316 setze die dem österreichischen § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG entsprechende Bestimmung des § 9 Abs. 2 Nr. 3 dGrEStG voraus, dass der Dritte tatsächlich in der Lage sei, das Eigentum am Grundstück an Stelle des Erwerbers zu erlangen. Könne der Dritte das Eigentum am Grundstück nicht selbst erlangen, sondern den Grundstückserwerb durch den Erwerber lediglich rechtlich oder wirtschaftlich verhindern oder erschweren, reiche dies nicht (Fellner, Grunderwerbsteuer 11. Auflage, Rz 162 zu § 5).

Da weder die ***C GmbH*** i.Gr. noch ***C*** – wie gerichtlich festgestellt worden sei – über ein Vorkaufsrecht verfügt hätten, hätten sie niemals Eigentum am Grundstück erwerben können. Sie hätten allerdings den Erwerb für die Bf. durch ein Hinauszögern des Verfahrens durch alle Instanzen erschweren können. Für eine Grunderwerbsteuerpflicht reiche dies aber nicht.

Betreffend Festsetzungsverjährung führte die Bf. aus, dass die Ausführungen im Außenprüferbericht, wonach „bei einer Immobiliengesellschaft ein strenger Maßstab anzulegen sei“, nicht schlüssig sei; Bei der Bf. handle es sich um eine „vermögensverwaltende“ Kapitalgesellschaft, die durch den Ankauf der gegenständlichen Liegenschaft ihr erstes (und einziges) Projekt realisiert habe. Keineswegs sei durch diese Gesellschaft etwa die Tätigkeit eines gewerblichen Grundstückshändlers ausgeübt worden.

Für die Unterstellung einer Abgabenhinterziehung bliebe nicht einmal dann Raum, wenn man die oben zitierten – eindeutige – Judikatur ablehnen würde: Der eingenommene Rechtsstandpunkt sei nicht nur vertretbar, sondern durch die Judikatur gedeckt und vorgegeben, und sei auch vom voll informierten sachkundigen Rechtsbeistand bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gewählt worden. Die verlängerte Verjährungsfrist komme daher keinesfalls zur Anwendung.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2015 legte die Bf. die Urteile des ***Gericht A*** vom ***D1 2006*** (**Zahl 1**), des ***Gericht A*** vom ***D2 2007*** (**Zahl 3**), des ***Gerichtes C*** vom ***D3 2007*** (**Zahl 4**) und des ***Gericht B*** vom ***D1 2008*** (**Zahl 5**) vor.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 14. April 2015 wurde die Beschwerde abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass am 29. Mai 2007 einerseits ein Kaufvertrag über den Viertel-Anteil der gegenständlichen Liegenschaft mit Frau ***D*** mit einem Kaufpreis von € 4.250.000,00 abgeschlossen worden sei, wobei dieser unter der aufschiebenden Bedingung der Vorlage einer schriftlichen Bestätigung der ***C GmbH***, wonach diese über keine weiteren Ansprüche aus der durch ***C*** am 15.9.2006 erklärten Ausübung des grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechtes habe und sich verpflichte der Rückabwicklung der in Ausübung der Vorkaufsrechte bereits abgeschlossenen Verträge zuzustimmen und andererseits eine Vereinbarung zwischen der Verlassenschaft nach ***C***, der ***C GmbH*** (als „Vorkaufsberechtigter“) vertreten durch ***D*** und der Bf. (als „Vorbehaltskäufer“) abgeschlossen, indem sich der Vorbehaltskäufer verpflichtet habe, als Vorkaufsberechtigter einen Pauschalbetrag von € 660.000,00 bis längstens 7. September 2007 zu bezahlen.

In das Anlagenverzeichnis sei außer dem Kaufpreis, der Grunderwerbsteuer, der Eintragungsgebühr und der Provision auch noch der „Verzicht Vorkaufsrecht ***D***“ mit € 660.000,00 aufgenommen worden.

Es sei ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Kaufvertrag und Vereinbarung über die Entschädigung, die am selben Tag abgeschlossen worden sei, gegeben.

Aus dem inhaltlichen Zusammenhang zwischen Kaufvertrag und Vereinbarung über die Entschädigung, der sich durch den Hinweis in der Vereinbarung, dass gleichzeitig ein Kaufvertrag über den Viertelanteil der Liegenschaft mit ***D*** abgeschlossen werde, der wesentliche Grundlage des Vertrages sei, abgeleitet werden könne, ergäbe sich ein sehr enger innerer, wirtschaftlicher Zusammenhang.

Vor allem aber wäre die Zahlung des Entschädigungsbetrages eine Voraussetzung, dass die Käuferin die Liegenschaft in jenem Zustand erwerben könne, in dem sie zum Gegenstand des Erwerbes gemacht worden sei. Die Bf. hätte eine sofortige unbeschränkte Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück erlangen wollen.

Die Ablösezahlung stelle demnach für das geltend gemachte Vorkaufsrecht eine Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG dar.

Hinsichtlich der Verjährungsfrist von zehn Jahren für hinterzogene Abgaben führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass wie ausgeführt ein unmittelbarer zeitlicher und innerer

Zusammenhang der am selben Tag abgeschlossenen Verträge bestehe, aus dem sich ergäbe, dass die Ablöse einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft darstelle. Weiters sei der Pauschalbetrag als Verzicht Vorkaufsrecht „***D***“ in das Anlagenverzeichnis bei der Liegenschaft als Anschaffungskosten aufgenommen worden.

Auch für eine über die Grunderwerbsteuer nicht konkret informierte Person gehöre es zum allgemein zu erwartenden Wissensstand, dass die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu erheben sei. Ebenso gehöre auch zum allgemeinen Wissensstand, dass als Gegenleistung jene Leistung anzusehen sei, zu der sich der Erwerber verpflichte, um die Liegenschaft erwerben zu können. Dennoch sei ein Teil dieser gesetzmäßigen Bemessungsgrundlage trotz des unmittelbaren Zusammenhangs der gegenständlichen Leistung mit dem Liegenschaftserwerb nicht in die Selbstberechnung aufgenommen worden.

Da im Zeitpunkt des Abschlusses der beiden Verträge der Betrag ausdrücklich als Abgeltung für den Verzicht auf das Vorkaufsrecht vereinbart, bezahlt und im Anlagenverzeichnis angesetzt worden sei, sei der Bf. der innere Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und der Ablöseleistung bekannt gewesen, sodass hier vorsätzliches Verhalten, zumindest dolus eventualis, vorliege und damit die Abgabenhinterziehung erwiesen sei.

Der in der Beschwerde relevierte vertretbare Rechtsstandpunkt, der durch die Judikatur gedeckt wäre, erweise sich daher als nicht tragfähig. Sei doch schon die herangezogene BFH-Entscheidung vom Sachverhalt und den dortigen rechtlichen Voraussetzungen mit dem Gegenstandsfall nicht vergleichbar.

Im Urteil vom ***D1 2008***. Zl. ***Zahl 1*** habe das ***Gericht B*** festgestellt, dass keine juristische Identität zwischen ***C*** persönlich und als Gesellschafter der ***C GmbH*** i.G. bestehe. Das Erstgericht habe zutreffend die rechtliche Schlussfolgerung getroffen, dass die Vertragskette zwischen ***C*** als Ausübender des Vorkaufsrechtes und ***C*** als Gründungsgesellschafter einer Gesellschaft fehle.

Dass sich im Nachhinein durch die Gerichtsentscheidungen herausgestellt habe, dass ***C*** ein Vorkaufsrecht nicht zugestanden habe, ändere an der Tatsache nichts mehr, dass der Ablösebetrag im Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge bezahlt worden sei, um die Liegenschaft zur sofortigen uneingeschränkten Verfügung zu erhalten.

Verjährung des Rechtes Grunderwerbsteuer festzusetzen liege daher nicht vor.

Mit Schreiben vom 17. April 2015 brachte die Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag ein und führte im Wesentlichen aus, dass das Finanzamt auf den geltend gemachten Rechtsstandpunkt, wonach nach der Judikatur und Literatur Voraussetzung für die Besteuerung nach § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG sei, dass tatsächlich ein Vorkaufsrecht bestehe, überhaupt nicht eingegangen sei. Vielmehr werde unsubstantiiert behauptet, dass die herangezogene Judikatur vom Sachverhalt

und von den rechtlichen Voraussetzungen mit dem Gegenstandsfall nicht vergleichbar sei, ohne dies näher auszuführen.

Nicht nachvollziehbar seien überdies die Ausführungen der belangten Behörde iZm mit der Verjährungsfrist: Ein durch Judikatur und Literatur gedeckter Rechtsstandpunkt eines Abgabepflichtigen, der sich überdies in der Abwicklung auf einen qualifizierten Rechtsanwalt verlasse, könne keinen dolus eventualis begründen. Die belangte Behörde übersehe in diesem Zusammenhang insbesondere, dass hinsichtlich des Vorwurfes eines finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltens die Beweislast aufgrund der verfassungsrechtlich wirksamen Bestimmungen der MRK vollständig auf Seiten der Behörde liege.

Am 29. Oktober 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und führte in der Stellungnahme aus, dass unter einer Geldleistung iSd des Grunderwerbsteuergesetzes jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen sei, die für den Erwerb des Grundstückes – in den Fällen des Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar – zu entrichten sei. Dass die Zahlung von € 660.000,00 für den Erwerb des Grundstückes erfolgt sei, gehe aus dem Inhalt der Vereinbarung vom 29. Mai 2007 eindeutig hervor. Nach § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG sei nicht entscheidend, ob tatsächlich ein Vorkaufsrecht bestehe. Entscheidend sei der unmittelbare, tatsächliche und wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Grunderwerb. Daher genüge, wenn der willentliche Erwerber (Vorkaufsberechtigte) des Grundstückes durch Bezahlung eines Geldbetrages auf den Erwerb oder das Eigentum an dem Grundstück verzichte, um diese Zahlung als Gegenleistung zu qualifizieren.

Mit Beschluss vom 16. August 2023 teilte die Berichterstatterin den Parteien zur Vorbereitung auf die von der beschwerdeführenden Partei beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit wie sich die Sach- und Rechtslage nach dem damaligen Ermittlungsstand für sie darstelle und räumte den Parteien eine Frist zur Abgabe einer Stellungnahme bis zum 15. September 2023 ein.

Mit Schriftsatz vom 22. August 2023 teilte das Finanzamt mit, dass es die Begründung und den bisherigen Verfahrensgang laut Beschluss vom 16.08.2023 zu Kenntnis nehme und zum Vorliegen eines Vorsatzes keine weiteren Beweismittel vorgelegt werden können.

Mit Schriftsatz vom 8. September 2023 zog die Bf. die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. schloss über Anteile an der Liegenschaft EZ ***111*** KG ***2222*** ***X*** in den Jahren 2006 und 2007 drei Kaufverträge ab.

Hinsichtlich dieser Liegenschaft räumten sich im Jahr 1993 die damaligen Miteigentümer ***B***, ***F*** und ***C*** gegenseitig Vorkaufsrechte ein.

Am 12. Juli 2006 schloss die Bf. als Käuferin mit Herrn ***A*** als Verkäufer einen Kaufvertrag über einen Hälfte-Anteil an der Liegenschaft EZ ***111*** KG ***2222*** ***X*** mit einem Kaufpreis von € 4.400.000,00 ab. Dieser Kaufvertrag wurde unter der aufschiebenden Bedingung der Nichtausübung des grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechtes durch ***B*** und ***C*** abgeschlossen.

Der Kaufvertrag wurde ***C*** am 19.7.2006 durch notarielle Intimation von Notar ***N*** zur Kenntnis gebracht.

Am 15. September 2006 wurde ein Kaufvertrag zwischen ***A*** als Verkäufer und der ***C*** „als Gründungsgesellschafter der von ihm zu errichtenden ***C GmbH*** (i.G.)“ sowie ***B*** als Käufer andererseits betreffend des Hälfte-Anteils abgeschlossen.

In der Präambel dieses Vertrages wurde unter Punkt 5 festgehalten: „Durch Unterfertigung dieses Vertrages wird vom Käufer ***C*** das zu seinen Gunsten bestehende Vorkaufsrecht in vollem Umfang ausgeübt“. Punkt 7 der Präambel lautet: „Die Ausübung des Vorkaufsrechtes durch ***C*** wird hiermit auch für den Fall ausdrücklich erklärt, dass die in Gründung befindliche ***C GmbH***, aus welchem Grund auch immer, nicht im Firmenbuch eingetragen werden sollte oder aus einem sonstigen Grund nicht in der Lage ist, den Kaufvertrag rechtswirksam abzuschließen.“ Unterschrieben wurde der Kaufvertrag auf Seiten ***C*** von dessen Ehegattin ***E*** und dessen Tochter ***D*** für ***C***, geb. am ***GT 1***, Gründungsgesellschafter der ***C GmbH***.

Im September 2006 brachte die Bf. bei Gericht Klage gegen ***C*** ein und begehrte festzustellen, dass die Einlösung des Vorkaufsrechtes durch ***C*** unwirksam und das Vorkaufsrecht erloschen sei.

Mit Urteil vom 30. Oktober 2006 (eingegangen 29. November 2006), ***Zahl 1*** erkannte das ***Gericht A***, dass die Einlösung des Vorkaufsrechtes durch die beklagte Partei ***C*** hinsichtlich des Anteiles von ½ tel der EZ ***111*** des Grundbuches KG ***2222*** ***X*** unwirksam und das Vorkaufsrecht erloschen sei. Begründend wurde ausgeführt, dass das Vorkaufsrecht weder vererbbar noch übertragbar sei. ***C*** habe das Vorkaufsrecht nicht als natürliche Person, sondern als Gründungsgesellschafter der ***C GmbH*** ausgeübt, weshalb das Vorkaufsrecht nicht entsprechend ausgeübt worden sei.

Am 23. August 2006 schloss die Bf. als Käuferin mit Herrn ***B*** als Verkäufer einen Kaufvertrag über einen Viertel-Anteil an der Liegenschaft EZ ***111*** KG ***2222*** ***X*** mit einem Kaufpreis von € 2.500.000,00 ab. Dieser Kaufvertrag wurde unter der aufschiebenden Bedingung der Nichtausübung des grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechtes durch ***C*** abgeschlossen.

Im November 2006 brachte die Bf. bei Gericht Klage gegen ***C*** ein und begehrte festzustellen, dass die Einlösung des Vorkaufsrechtes durch ***C*** hinsichtlich eines Viertelanteils der Liegenschaft EZ ***111*** des Grundbuches Katastralgemeinde ***22222*** ***X*** unwirksam und das Vorkaufsrecht erloschen sei.

Am ***T.M.J*** verstarb ***C***.

Mit Urteil des ***Gericht B*** vom ***D1 2007*** gab dieses einer Berufung von ***C*** gegen das Urteil des ***Gericht A*** vom 30. Oktober 2006 Folge und änderte dieses dahin ab, dass es die Klage abwies. Der Vorkaufsberechtigte und der Verkäufer würden eine „einheitliche Streitgenossenschaft“ iSd § 14 ZPO bilden, da das Urteil, mit dem festgestellt werde, ob das Vorkaufsrecht zu Recht ausgeübt worden sei oder nicht, für beide Vertragspartner zwingend gleich lauten müsse, andernfalls bestünde die Gefahr unlösbarer Verwicklungen durch divergierende Einzelentscheidungen. Die Bf. als klagende Partei hätte neben dem Vorkaufsberechtigten auch den Verkäufer klagen müssen. Mangels ausreichende Passivlegitimation des Beklagten sei die Klage abzuweisen, ohne dass es eines Eingehens auf die Tatsachenrüge der beklagten Partei (zur Frage der Gründungsgesellschafter der ***C GmbH*** und zu deren Eintragung ins Firmenbuch) bedürfe.

Mit Urteil des vom ***D2 2007***, ***Zahl 1*** erkannte das ***Gericht A***, dass das Klagebegehren der Bf., es möge festgestellt werden, dass die Einlösung des Vorkaufsrechtes durch ***C*** hinsichtlich des Viertelanteiles der Liegenschaft EZ ***111*** des Grundbuchs ***22222*** ***X*** unwirksam sei und das Vorkaufsrecht erloschen sei, abgewiesen. Begründend führte es im Wesentlichen – wie das ***Gericht B*** - aus, dass der beklagte Vorkaufsberechtigte/bzw. die Verlassenschaft nach ***C*** und der Verkäufer ***B*** eine einheitliche Streitgenossenschaft im Sinne des § 14 ZPO bilden würden, weshalb die klagende Partei (Bf.) neben der beklagten Partei auch ***B*** klagen hätte müssen.

Am 29. Mai 2007 wurde verfahrensgegenständlicher Kaufvertrag über einen Viertel-Anteil mit Frau ***D*** als Verkäuferin mit einem Kaufpreis von € 4.250.000,00 errichtet, wobei dieser unter der aufschiebenden Bedingung der Vorlage einer schriftlichen Bestätigung der ***C GmbH***, wonach diese über keinerlei weitere Ansprüche aus der durch ***C*** am 15. September 2006 erklärten Ausübung des grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechtes hat und sich verpflichtet der Rückabwicklung der in Ausübung der Vorkaufsrechte bereits abgeschlossenen Verträge zuzustimmen, abgeschlossen wurde. Betreffend dieses Anteils war ein Vorkaufsrecht zu Gunsten ***F*** und ***B*** und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten ***C*** und ***E*** eingetragen.

Ebenfalls am 29. Mai 2007 wurde eine Vereinbarung zwischen der Verlassenschaft nach ***C***, der ***C GmbH*** (als „Vorkaufsberechtigter“) vertreten durch die Geschäftsführerin ***D*** und der Bf. (als „Vorbehaltskäufer“) abgeschlossen, in dem sich der Vorbehaltskäufer verpflichtet, als Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung der

Vorkaufsrechte an den Vorkaufsberechtigten iHv € 660.000,00 bis längstens 7. September 2007 zu bezahlen.

Der Kaufvertrag vom 29. Mai 2007 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„...“

1.2. Festgehalten wird, dass die Käuferin mit aufschiebend bedingten Kaufverträgen bereits die restlichen Liegenschaftsanteile B-LNr 2 und B-LNr 7 der Liegenschaft EZ ***111*** KG ***22222*** ***X*** erworben hat.

1.3. Kaufgegenständlich ist der Frau ***D*** gehörende Viertelanteil (B-LNr. 6) der Liegenschaft EZ ***111***, KG ***22222*** ***X***; dieser wird in der Folge als Kaufgegenstand bezeichnet.

1.4. Festgehalten wird, dass der Vorkaufsberechtigte ***B*** sowie Begünstigte aus dem unter C-LNr. 11a einverleibten Bestungs- und Veräußerungsverbot, Frau ***E***, geboren am ***GT 2***, mit gesonderter Urkunde in die Löschung der zu ihren Gunsten einverleibten Rechte eingewilligt haben.

1.5. Festgehalten wird ferner, dass Herr ***F*** verstorben ist und somit das zu dessen Gunsten eingeräumte Recht unter Vorlage der Sterbeurkunde lösungsfähig ist.

...

Drittens:

(Kaufpreis)

3.1. Als Kaufpreis wird ein Betrag von Euro 4,250.000,- (in Worten: Euro vier Millionenzweihunderfünzigtausend) vereinbart; festgehalten wird, dass keine Option gemäß § 6 UStG erfolgt, der vorliegende Umsatz von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 daher umsatzsteuerbefreit ist und bleiben soll.

3.2. Der Käufer verpflichtet sich, den Kaufpreis mit Kaufstichtag bei Rechtsanwalt ***RA***, auf dem eigens für den Verkäufer angelegten Anderkonto Nr. ***123456789*** bei der ***Bank A*** mit der Bezeichnung „***Konto A***“ den unter 3.1. angeführten Kaufpreis treuhändig zu erlegen.

...

3.3. Der Käufer verpflichtet sich weiters zur Sicherstellung der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr einen Betrag von Euro 191.250,-- gleichzeitig mit Kaufpreiszahlung auf das Anderkonto Nr. ***1234567890*** bei der ***Bank A*** mit der Bezeichnung „***RA - Sammelkonto***“ zu bezahlen.

3.4. Dem Vertragsverfasser und Treuhänder, ***RA***, Rechtsanwalt, wird der einseitig unwiderrufliche Auftrag erteilt, nach vollständigem Treuhänderlag samt allfälliger Verzugszinsen die Vergebüßung des Kaufvertrages im Wege der Selbstberechnung zu übernehmen und den Kaufpreis unverzüglich dem Verkäufer auf das von diesem bekannt zu

gebende Konto zur Überweisung zu bringen, wenn die geldlastenfreie Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers erfolgt ist.

...

*3.7. Sollte der Käufer mit dem Erlag des Kaufpreises zuzüglich der vereinbarten Zinsen in Verzug geraten, so gilt eine Nachfrist bis zum 07.09.2007 als vereinbart, innerhalb der der Käufer den Kaufpreis samt weiterlaufender Verzugszinsen auf das Anderkonto bezahlen kann. Für den Fall, dass diese Nachfrist ungenutzt verstreicht, wobei es auf die Gutschrift des Treuhanderlages auf dem Anderkonto ankommt, anerkennt der Käufer bereits jetzt, dass der Kaufvertrag vom 15.09.2006 zwischen Herrn ***A*** und der ***C GmbH*** über den Hälfteanteil BLNR 2 des ***A*** rechtswirksam zustande gekommen ist und Herr ***C*** auch sein Vorkaufsrecht betreffend den Viertelanteil BLNR 7 von Herrn ***B*** rechtswirksam zugunsten der ***C GmbH*** ausgeübt hat, sodass die damit zusammenhängenden Verfahren ***Zahl 1*** und ***Zahl 3*** (jeweils des ***Gericht A***) zwischen der Käuferin ***Bf*** und der Verlassenschaft nach ***C*** einvernehmlich bei gegenseitige Kostenaufhebung bereinigt und verglichen sind. Die Käuferin verpflichtet sich in diesem Zusammenhang überdies alle erforderlichen Erklärungen abzugeben, Urkunden auszufolgen und Schritte zu setzen, damit das Eigentumsrecht an den Anteilen BLNR 2 und BLNR 7 zu Gunsten der ***C GmbH*** einverleibt werden kann.*

...

Viertens:

(Nutzen und Lasten, Gewährleistung)

...

4.3. Die Vertragsteile erklären, dass ihnen nach den derzeitigen Verhältnissen der wahre Wert des Vertragsgegenstandes bekannt ist und sie die Leistung und Gegenleistung aus diesem Vertrag ausdrücklich als angemessen anerkennen. Der Käufer erklärt den Vertragsgegenstand aus seiner besonderen Vorliebe zu erwerben. Die Vertragsteile erklären sohin ausdrücklich auf eine Anfechtung des vorliegenden Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes zu verzichten.

...

Neuntens:

(aufschiebende Bedingung)

*9.1. Als aufschiebende Bedingung wird vereinbart, dass dem Vertragsserrichter und Treuhänder eine schriftliche Bestätigung der ***C GmbH*** vorgelegt wird, wonach die ***C GmbH*** über keinerlei Ansprüche aus der durch ***C*** am 15.9.2006 erklärten Ausübung der Vorkaufsrechte hat und sie sich verpflichtet, der Rückabwicklung in Ausübung der Vorkaufsrechte bereits abgeschlossenen Verträge zuzustimmen.*

...“

Die Vereinbarung vom 29. Mai 2007 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„VEREINBARUNG

abgeschlossen zwischen

*1. Verlassenschaft nach ***C***, gest. ***T.M.J*** ...*

vertreten durch

****E****

*gemäß Spezialvollmacht auch als Vertreterin des alleinigen Gründungsgesellschafters ***C****

*2. ***C GmbH*** (i.G.)*

...

vertreten durch

****D*** als Geschäftsführerin und gemäß Spezialvollmacht auch als Vertreterin des alleinigen Gründungsgesellschafters ***C****

als Vorkaufsberechtigter einerseits und der

****Bf***,*

...

in der Folge als „Vorbehaltskäuferin bezeichnet, andererseits wie folgt:

Erstens:

(Darstellung der Eigentumsverhältnisse und des Lastenstandes)

...

*1.2. Festgehalten wird, dass die Vorbehaltskäuferin mit aufschiebend bedingten Kaufverträgen die Liegenschaftsanteile BLNr 2 und BLNr 7 der Liegenschaft EZ ***111*** KG ***22222*** ***X***, erworben hat.*

*1.3. Festgehalten wird weiters, dass die Vorbehaltskäuferin gleichzeitig mit diesem Vertrag auch einen Kaufvertrag mit Frau ***D*** hinsichtlich ihres Viertelanteils BLNr 6 abgeschlossen hat. Dieser Vertrag ist wesentliche Grundlage dieses Vertrages.*

Zweitens:

(Verzicht auf Vorkaufsrecht und Rückabwicklung)

*2.1. Der Vorkaufsberechtigte erklärt für den Fall der vollständigen Bezahlung des Betrages gemäß Punkt 3.1. und des an Frau ***D*** gemäß Kaufvertrag vom 30.05.2007 zu leistenden Kaufpreises samt Nebenkosten und allfälligen Verzugszinsen, sodann rückwirkend mit 15.09.2006 auf die zu seinen Gunsten grundbücherlich sichergestellten Vorkaufsrechte zu verzichten.*

2.2. Der Vorkaufsberechtigte verpflichtet sich der Rückabwicklung der in Ausübung der Vorkaufsrechte bereits abgeschlossenen Verträge zuzustimmen.

Drittens:

(Gegenleistung)

3.1. Als Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung der Vorkaufsrechte verpflichtet sich

die Vorbehaltskäuferin an den Vorkaufsberechtigten einen einvernehmlich vereinbarten Nettopauschalbetrag von Euro 550.000,-- (in Worten: Euro fünfhundertfünzigtausend) zuzüglich 20% MwSt., gesamt sohin EUR 660.000,00 (in Worten: Euro sechshundertsechzigtausend) zu bezahlen. Die Entschädigung dient neben den Verzicht auf die Vorkaufsrechte insbesondere auch als Abgeltung für die dem Vorkaufsberechtigten bis dato entstandenen Zinsen, Finanzierungskosten und sonstigen Kosten.

3.2. Der Käufer verpflichtet sich, den Betrag gemäß 3.1. mit Vertragsunterfertigung, treuhändig an Herrn Rechtsanwalt ***RA***, auf das Anderkonto Nr. ***1234567890*** bei der ***Bank*** mit der Bezeichnung „***RA - Sammelkonto***“ zu bezahlen. Der Betrag ist längstens innerhalb einer einvernehmlich festgesetzten Nachfrist bis 07.09.2007 zur Zahlung fällig.

...

Viertens:

(Verfahren)

4.1. Im Verfahren ***Zahl 1*** des ***Gericht A*** wird mit Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung ewiges Ruhen bei gegenseitiger Kostenaufhebung vereinbart.

4.2. Im Verfahren ***Zahl 3*** des ***Gericht A*** wird mit Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung dieser Vereinbarung ewiges Ruhen bei gegenseitiger Kostenaufhebung vereinbart.

...

Fünftens:

(Schadloshaltung)

Die Vorbehaltskäuferin verpflichtet sich die Vorkaufsberechtigte und Frau ***D*** hinsichtlich aller Verfahren zwischen den Miteigentümergeinschaft und Mietern der Liegenschaft hinsichtlich allfälliger Verfahrenskosten und Kostenersatzverpflichtungen gegenüber Dritten schadlos zu halten.

Sechstens:

(Kosten)

Festgestellt wird, dass der Käufer im Zusammenhang mit der Vertragserrichtung gesondert anwaltlich beraten wurde. Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten tragen die Vertragsteile jeweils selbst.

...“

Die € 660.000,00 wurden unter der Bezeichnung „Verzicht Vorkaufsrecht ***D***“ als Anschaffungskosten beim Kaufvertrag vom 29. Mai 2007 mit ***D*** in das Anlagenverzeichnis der Bf. aufgenommen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere dem Kaufvertrag und der Vereinbarung vom 29. Mai 2007, den Kaufverträgen vom 12. Juli 2006 und 23. August 2006, den Urteilen der Gerichte und den Parteienvorbringen.

Die Abläufe zur (fraglichen) Ausübung der Vorkaufsrechte ergeben sich aus den Urteilen der Gerichte, insbesondere des ***Gericht A*** und des ***Gerichtes C***.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Grunderwerbsteuerpflicht:

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

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

Nach § 5 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987 sind der Gegenleistung Leistungen hinzuzurechnen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 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 1987 auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, 15. Lfg, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, 15. Lfg, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag über den ¼ Anteil der ***D*** vom 29. Mai 2007. Strittig ist, ob die Leistung von € 660.000 aufgrund der Vereinbarung vom 29. Mai 2007 als Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG neben dem Kaufpreis für den ¼ Anteil der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegt.

Fraglich erscheint, ob die Leistung von € 660.000,00 gesamt dem Kaufvertrag vom 29. Mai 2007 mit ***D***, den Kaufverträgen vom 12. Juli 2006 (½ Anteils von ***A***) und 23. August 2006 (¼ Anteils von ***B***) oder allen drei Kaufverträgen zuzurechnen ist.

Die Leistung der € 660.000,00 (inkl. USt) laut Vereinbarung vom 29. Mai 2007 scheint in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der gesamten Liegenschaft zu stehen. Der Erwerb des Viertel-Anteiles nur Sinn, wenn die gesamte Liegenschaft in das Eigentum der Bf. übergeht.

Die Vereinbarung wurde am selben Tag wie der Kaufvertrag über das (letzte) Viertel der ***D*** abgeschlossen und wurde hinsichtlich der zivilrechtlichen Verfahren betreffend Ausübung des Vorkaufsrechtes hinsichtlich des ½ Anteils von ***A*** und des ¼ Anteils von ***B*** ewiges Ruhen vereinbart.

Auf dem ¼ Anteil der ***D*** lastete ein Vorkaufsrecht des ***B***, welcher laut Punkt 1.4. des Kaufvertrages mit gesonderter Urkunde in die Löschung des Rechtes eingewilligte, und des ***F***, welcher bereits verstorben war, so dass dessen Vorkaufsrecht unter Vorlage der Sterbeurkunde lösungsfähig war.

Darüber hinaus war jeweils ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten von Frau ***E*** und ***C*** eingetragen. ***E*** willigte laut Punkt 1.4. des Kaufvertrages mit gesonderter Urkunde in die Löschung ihres Rechtes ein. ***C*** war zum Zeitpunkt des Kaufvertrages bereits verstorben.

Die Leistung der € 660.000,00 scheint somit (auch) im Zusammenhang mit den Vorkaufsrechten jener Liegenschaftsanteile, welche mit Kaufverträgen vom 12. Juli 2006 (½ Anteils von ***A***) und 23. August 2006 (¼ Anteils von ***B***) erworben wurden, zu stehen und wäre (auch) als Nachtrag zu diesen Verträgen zu sehen.

Die Erwerbe des ½ Anteils von ***A*** und des ¼ Anteils von ***B*** sind nicht Beschwerdegegenstand.

Darüber hinaus wurde für den ¼ Anteil der ***D*** ein deutlich höherer Kaufpreis als bei den vorangegangenen Kaufverträgen bezahlt. Dies würde gegen einen weiteren (anteiligen) Kaufpreis für den Erwerb dieses Anteiles sprechen.

Da im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist (siehe Punkt 3.1.2.) kann die Frage der Zuordnung und eventuellen Aufteilung der Leistung iHv € 660.000,00 und möglichen Grunderwerbsteuerpflicht dahin gestellt bleiben.

3.1.2. Festsetzungsverjährung:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO - abgesehen von den dort angeführten, im gegenständlichen Fall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Im gegenständlichen Fall wurde der Kaufvertrag und die Vereinbarung am 29. Mai 2007 abgeschlossen, somit begann die Verjährung mit Ablauf des 31.12.2007 zu laufen und würde nach Ablauf von fünf Jahren – somit mit Ablauf des 31.12.2012 - grundsätzlich Verjährung eintreten.

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Im gegenständlichen Fall sind bis Ablauf des 31.12.2012 keine Verlängerungshandlungen erfolgt. Sogar wäre die fünfjährige Verjährungsfrist, mit Ablauf des 31.12.2012 abgelaufen und der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom 3. November 2014 nach Eintritt der Verjährung ergangen.

Im Falle einer Abgabenhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist 10 Jahre und wäre der Grunderwerbsteuerbescheid noch innerhalb offener Verjährungsfrist erlassen worden.

Wenn - wie im gegenständlichen Fall - keine finanzstrafrechtliche Entscheidung über die Hinterziehung vorliegt, ist im Abgabenverfahren über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN). Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe im Sinne des § 207 Abs 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen (VwGH 30.3.2016, Ra/2016/13/0007, VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs 1 ist gemäß § 33 Abs 3 lit b FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 8 Abs 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Nach § 98 Abs 3 FinStrG hat die Finanzstraßbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind gemäß § 119 Abs 1 BAO vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. die Vereinbarung über € 660.000,00 vom 29. Mai 2007 bei der Selbstberechnung nicht der Grunderwerbsteuer unterzogen und auch nicht gegenüber dem Finanzamt offengelegt.

Das Finanzamt setzte nach erfolgten Feststellungen der Außenprüfung die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO abweichend von der Selbstberechnung fest. Dabei wurde die Entschädigungszahlung iHv € 660.000,00 der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.

Eine Abgabenhinterziehung liegt jedoch nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz. Eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 FinStrG kann somit erst als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (vgl VwGH 09.4.2020, Ra 2020/16/0023, VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091, VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027, VwGH 23.02.2010, 2007/15/0292).

Vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz. Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich

das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen. Aus dem Gesamtbild muss ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes im Hinblick auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen hervorgehen (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 33 Rz 27, VwGH 23.1.1970, 94/69, VwGH 22.11.1963, 227/62).

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 09.04.2020, Ra 2020/16/0023, VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091, VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027, VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss auf eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters zulassen. Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges anhand seines nach außen in Erscheinung tretenden Verhaltens unter Berücksichtigung aller sonstigen Sachverhaltselemente stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (BFG 10.10.2019, RV/2300008/2017).

Die in § 98 Abs 3 FinStrG normierte Beweiswürdigung hat nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens zu erfolgen (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, § 98 Rz 14, VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011).

Dabei sind an die zum Beweis einer Tatsache erforderliche Wahrscheinlichkeit hohe Anforderungen zu stellen. Der Grad der Wahrscheinlichkeit der erreicht sein muss, um eine Tatsache als wahr (feststehend) anzusehen bzw den (bedingten) Vorsatz als erwiesen anzusehen, ist im Strafverfahren höher als im Steuerverfahren. So genügt im BAO-Verfahren die größte Wahrscheinlichkeit, also ein Überzeugungsgrad von knapp über 50%, während es für Zwecke des FinStrG der vollen Überzeugung des Richters bedarf, also eines Überzeugungsgrades, bei dem "nur wenige Promille zur Hundertprozentgrenze" fehlen (vgl. Kotschnigg/Pohnert in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinstrG, § 98 Rz 5 und Rz 58).

Nach dem zweiten Halbsatz des § 98 Abs 3 FinStrG darf, wenn Zweifel bestehen bleiben, die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden. Damit wurde die in Art 6 Abs 2 EMRK festgelegte Unschuldsvermutung auch als Beweisregel in das FinStrG übernommen. Nach der Beweiswürdigung verbleibende Zweifel müssen zu Gunsten des Beschuldigten wirken (vgl. Fellner, Kommentar zum

Finanzstrafgesetz, § 98 Rz 23, VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060, VwGH 24.6.2004, 2001/15/0134).

Für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" gilt also die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur (VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076, VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190).

Die Bf. wendete in der Beschwerde und im Vorlageantrag ein, dass der angenommene Rechtsstandpunkt nicht nur vertretbar, sondern von der Judikatur auch gedeckt und vorgegeben sei und vom voll informierten sachkundigen Rechtsbeistand bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gewählt worden sei. Auch habe sich die Bf. in der Abwicklung auf einen qualifizierten Rechtsanwalt verlassen.

Im gegenständlichen Fall wurde die Grunderwerbsteuer durch die ***RA*** selbstberechnet. Im Kaufvertrag wurde unter Punkt 3.4. der Auftrag erteilt, die Vergebüßung des Kaufvertrages zu übernehmen. Laut Punkt 3.3. verpflichtete sich der Käufer zur Sicherstellung der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr einen Betrag von € 191.250,00 auf ein Anderkonto von ***RA*** zu bezahlen.

Auch die € 660.000,00 aufgrund der Vereinbarung vom 27. Mai 2007 waren auf ein Anderkonto von ***RA*** zu bezahlen.

Es ist daher davon auszugehen, dass ***RA***, der die Selbstberechnung vorgenommen hat, vollumfänglich Kenntnis vom Sachverhalt hatte.

Ebenso wurde in der Vereinbarung vom 29. Mai 2007 unter Sechstens festgestellt, dass der Käufer im Zusammenhang mit der Vertragsserrichtung gesondert anwaltlich beraten wurde.

Da sich die Bf. umfassend fachkundlich beraten ließ bzw. von fachkundigen Personen die Selbstberechnung durchführen hatte lassen, kann in einer Gesamtschau nicht als erwiesen angenommen werden, dass die Bf. durch die Nichtanzeige der Vereinbarung und Nichtberechnung der Grunderwerbsteuer zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hätte.

Die Bf. stützt sich hinsichtlich des Einwandes, dass die Entschädigungszahlung iHv € 660.000,00 nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen würde, auf die Judikatur des BFH (BFH vom 25. Juni 2003, II R 39/01, BFHE 204,316 BStBl II S. 93) zur gleichlautenden Bestimmung des § 9 II Nr. 3 des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes.

Durch § 9 II Nr. 3 werden nur Leistungen an Dritte erfasst die dafür gewährt werden, dass der Dritte selbst auf den Grunderwerb verzichtet und durch diesen eigenen Verzicht dem Erwerber den Grunderwerb ermöglicht.

Die Rechtsposition des Dritten muss so beschaffen sein, dass dieser tatsächlich in der Lage ist und willens ist, das Grundeigentum anstelle des Erwerbers zu erlangen.

Die gesetzliche Bestimmung umfasst daher nur Leistungen, die ihren Rechtsgrund im Verzicht des Dritten auf den Grunderwerb finden, die also der Erwerber dem Dritten in Kenntnis dieser

Verhältnisse mit dem Ziel erbringt, diesen zum Verzicht auf den Grunderwerb zu bewegen (vgl. Pahlke/Pahlke GrEStG § 9 Rz 218 mit Verweis auf BFH II 47/62 U BGBl. III 1964, 368; II R 39/01, BGBl II 2004, 246).

Auch Fellner verweist im Kommentar zur Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 162 auf die Judikatur des BFH und hält unter anderem fest, dass es nicht reicht, wenn der Dritte das Eigentum am Grundstück selbst nicht erlangen, sondern den Grundstückserwerb lediglich rechtlich oder wirtschaftlich verhindern oder erschweren kann (vgl. auch Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG, § 5, Rz 526).

Die angeführte Judikatur des BFH zur gleichlautenden deutschen gesetzlichen Bestimmung war bereits im Zeitpunkt des Kaufvertrages und der Vereinbarung ergangen und wird diese auch in den Kommentaren zum österreichischen Grunderwerbsteuergesetz angeführt. Ein Rechtsirrtum stellt grundsätzlich Fahrlässigkeit dar.

Es kann daher kein Vorsatz erkannt werden.

Gemäß § 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.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Da bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war, war der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren somit in die Lage der erfolgten Selbstberechnung (iHv € 148.750,00 Grunderwerbsteuer) zurück.

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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus handelt es sich bei der Frage des Vorliegens eines Vorsatzes um eine Tatfrage. Es liegt keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, vor und ist daher eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 22. September 2023