



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 4

GZ. RV/0461-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Klaus Reisch - Dr. Anke Reisch KEG, gegen den Bescheid vom 3. April 2003 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 14.2.2002 schlossen die Bw., eine deutsche Staatsbürgerin mit Wohnsitz in München, als Käuferin und die K-G GmbH als Verkäuferin folgenden Kaufvertrag ab:

"§ 1 Grundbuchsstand

Die Firma K-G GmbH ist unter anderem, wenn auch zunächst nur außerbücherlicher, Eigentümer von 860/37640-stel ideelle Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZI. X GB Y, bestehend aus den Gst Nr. Mit diesen Anteilen ist das Wohnungseigentum an W 7, Haus 3, verbunden.

§ 2 Kauf

Mit diesem Verträge verkauft und übereignet die Firma K-G. GmbH (im folgenden kurz Verkäuferin genannt) die angeführten 860/37640-stel Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZI. X Grundbuch Y an Frau Dr. L-M. M, geb. 7.4.1925 (im folgenden kurz Käuferin genannt) und diese kauft und übernimmt diese Anteile in ihr künftiges Eigentum.

§ 3 Kaufpreis

Der Kaufpreis beträgt S 841.000,00 (in Worten: achthunderteinundvierzigtausend) und ist verrechnet.

§ 4 Übergabe

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes, und zwar mit allen Rechten und Pflichten, wie sie die Verkäuferin besessen und benützt hat oder zu besitzen und zu benützen berechtigt war, ist bereits erfolgt. Gleichzeitig sind Wag und Gefahr, Besitz und Genuß, von der Verkäuferin auf die Käuferin übergegangen.

.....

§ 6 Bestand und Vorkaufsrechte

Die von der Käuferin erworbenen Miteigentumsanteile sind zu ihrem Gunsten mit einem Bestandsrecht und Vorkaufsrecht belastet. Angesichts des nunmehrigen Erwerbes sind diese Bestand- und Vorkaufsrechte gegenstandslos und daher zu löschen.

.....

§ 8 Aufsandung

Die Firma K-G. GmbH und Frau Dr. L-M. M geb. 7.4.1925 erteilen sohin ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieser Urkunde und ohne ihr fernerer Einvernehmen, über Ansuchen eines jeden Beteiligten, bei der Liegenschaft in EZI X GB Y, ob dem Anteil 19, nämlich 860/37640-stel Anteilen, verbunden mit dem Wohnungseigentum an W 7 Haus 4, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Dr. L-M. M. geb. 7.4.1925 unter gleichzeitiger Einverleibung der Löschung des auf diesen Anteilen zugunsten Dr. L-M. M. eingetragenen Bestandsrechtes und Vorkaufsrechtes bewilligt wird."

In der Abgabenerklärung vom 8. März 2002 wurde dieser Erwerbsvorgang angezeigt und eine Grunderwerbsteuerbefreiung beantragt mit dem Hinweis." Die Grunderwerbsteuer wurde bereits wegen des eigentumsgleichen Erwerbes im Jahre 1974 vorgeschrieben und bezahlt".

Gleichzeitig wurde ein Mietvertrag abgeschlossen zwischen der I. W. GmbH und der Bw. vorgelegt, womit die Bw. die Wohnung Top 19 der Liegenschaft EZ X KG Y auf die Dauer von 99 Jahren mietete. Mit Schreiben vom 28.3.2003 wurde augenscheinlich in Beantwortung einer telefonische Rückfrage des Finanzamtes noch folgendes ausgeführt: " In der Kaufvertragssache K-G GmbH mit Frau Dr. L-M. M. sind angesichts des verstrichenen Zeitraumes leider keine Unterlagen über die seinerzeitige Grunderwerbsteuervorschreibung mehr vorhanden."

Mit Bescheid vom 3. April 2003 schrieb das Finanzamt ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 61.117,85 € (= 841.000 S) Grunderwerbsteuer von 2.139,12 € vor. Begründend wurde ausgeführt, da keine Unterlagen betreffend die seinerzeitige Grunderwerbsteuervorschreibung und Bezahlung vorgelegt werden konnten, unterliege dieser Vorgang der Grunderwerbsteuer.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, dass sie hierzu in Kopie den Kaufvertrag vom 6.2.1971 vorlege, in dem Befreiung von der Grunderwerbsteuer festgelegt worden sei. Am 14.2.2003 sei kein Kaufvertrag, sondern die Grundbuchseintragung realisiert worden. Der angeführte Kaufvertrag hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

" Kaufvertrag abgeschlossen zwischen der Verkäuferin Fa. I. GmbH und Frau Dr. L-M. M, Ärztin in über eine Einheit der Wohnungseigentumsanlage " L " in K.

.....

IV. Die Fa. I GmbH verkauft und übergibt der Käuferin die Eigentumswohnung im Hause " K". Nr. 7, um den Kaufpreis von S 841.000 (in Worten: achthunderteinundvierzigtausend Schillinge).

VIII. Der Käufer macht für diesen Kaufvertrag die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gem. § 4 (1) 3 Grunderwerbsteuergesetz, geltend.

X. Herr Rechtsanwalt Dr. K O. wird ermächtigt, die Einholung der Genehmigung dieses Kaufvertrages durch die Grundverkehrsbehörde zu besorgen. Die Rechtsverbindlichkeit dieses Vertrages ist durch diese Genehmigung auflösend bedingt".

Die vom Finanzamt daraufhin erlassene abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich auf folgende Begründung:

" Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Mit Kaufvertrag vom 14.2.2002 verkaufte die Fa. K-G. GmbH der Bw. 860/37640 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ X GB Y zu einem Kaufpreis von 841.000 S. Mit Verwirklichung dieses Erwerbsvorganges ist die Grunderwerbsteuerschuld iSd § 8 Abs.1 GrEStG entstanden.

Laut Punkt X des Kaufvertrages vom 6.2.1971 war dieser Vertrag von der Genehmigung der Grundverkehrsbehörde abhängig. Mangels Erteilung der grundverkehrsbehördlichen

Genehmigung ist gemäß § 16 Abs. 2 GrEStG 1955 die Steuerschuld nicht entstanden. Die Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG konnte daher nicht angewendet werden, da die Steuerschuld für den Erwerbsvorgang vom 6.2.1971 nicht entstanden ist. Da erst mit Erwerbsvorgang vom 14.2.2002 die Grunderwerbsteuerschuld entstanden ist, ist die Steuerfestsetzung mit Bescheid vom 3.4.2003 zu Recht erfolgt. Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Bw. stellte den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird noch ausgeführt, dass nicht nur die Bestimmung des § 16 GrEStG betrachtet werden dürfe, sondern auch diejenige der Bundesabgabenordnung. Nach § 23 der Bundesabgabenordnung sei die Nichtigkeit eines Geschäftes dennoch für die Erhebung der Abgaben maßgeblich, wenn man es beim wirtschaftlichen Ergebnis bewenden ließe. Dies sei aber im gegenständlichen Fall geschehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Nach § 1 Abs. 4 GrEStG unterliegt ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Erwerb eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsgeschäft die Steuer berechnet worden ist. Nach dieser Anrechnungsvorschrift ist somit die für den zeitlich ersten Rechtsvorgang erhobene Steuer soweit auf die vom späteren Rechtsvorgang zu entrichtende Steuer anzurechnen, als die Bemessungsgrundlage des späteren Rechtsvorganges die des ersten übersteigt. Wenn also der spätere Rechtsvorgang keine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufweist, kann vom späteren Rechtsvorgang keine weitere Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, wenn bei beiden Rechtsvorgängen dieselben Personen Vertragspartner sind (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 342 zu § 1).

Mit dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 3. April 2003 wurde bezogen auf den Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 14. Februar 2002 mit der K-G GmbH"

Grunderwerbsteuer festgesetzt. Gegen diese Vorschreibung wendet sich die Berufung mit folgender wörtlich wiedergegebener Berufung: *"Hierzu lege ich in Kopie den Kaufvertrag vom 06.02.1971 vor, in dem Befreiung von der Grunderwerbsteuer festgelegt war. Am 14.02.2003 wurde kein Kaufvertrag, sondern die Grundbuchseintragung realisiert. Zur Vorlage des alten Kaufvertrages wurde ich mit Schreiben vom 27.02.2003 von der Kanzlei Dr. R. aufgefordert."*

Sollte mit diesem Vorbringen die Anwendbarkeit der in dem vorgelegten Kaufvertrag vom 6.2.1971 angeführten Befreiungsbestimmung gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 auch für den Kaufvertrag vom 14.2.2002 geltend gemacht werden, dann steht dieser Argumentation folgende Rechtslage entgegen. Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Jeder Erwerbsvorgang bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes je für sich gesondert zu würdigen sind. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungssondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig. Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) gehörig kundgetan haben. Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, ist ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach § 1 GrEStG, zu beurteilen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 74 und 74a zu § 1 mit zahlreichen höchstgerichtlichen Erkenntnissen). Ein Rechtsgeschäft als Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist dabei dann erfüllt, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung und damit auf Ausstellung einer einverleibungsfähigen Urkunde ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar durchzusetzen vermag (Fellner, Rz 109 zu § 1). Dass der gegenständliche Kaufvertrag vom 14.2.2002 als Erwerbsvorgang den grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt, ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Vertragsbestimmung in keinen Zweifel offenlassender Deutlichkeit, vermochte doch die Käuferin dadurch ihren Anspruch auf Übereignung und auf Ausstellung einer einverleibungsfähigen Urkunde ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachungen unmittelbar durchzusetzen. Dieser Erwerbsvorgang war somit durch die am 18.12. 2001/14.2.2002 erfolgte Unterfertigung der Vertragsurkunde beider Kaufparteien verwirklicht. Nach der Übergangs- und Aufhebungsbestimmung des § 18 Abs. 1 GrEStG 1987 sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes auf alle Erwerbsvorgänge

anzuwenden, die nach dem 30. Juni 1987 verwirklicht werden. Andere Rechtsvorschriften, die eine Grunderwerbsteuerbefreiung vorsehen, sind für Erwerbsvorgänge, die nach dem 30. Juni 1987 verwirklicht werden, nicht mehr anzuwenden. Eine der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 entsprechende Regelung findet sich im § 3 GrEStG 1987 nicht mehr. Demzufolge konnte die angesprochene Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 auf den hinsichtlich der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale und auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes für sich gesondert zu würdigen Erwerbsvorgang "Kaufvertrag vom 14.2.2002", der zweifelsfrei unter das GrEStG 1987 fällt, nicht zur Anwendung kommen. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen vermochte daher eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides nicht aufzuzeigen.

Sollte allerdings das Berufungsvorbringen im Konnex gesehen mit der Argumentation im Vorlageantrag implizit auf die Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 abzielen, in dem letztlich dieses Vorbringen dahingehend zu verstehen ist, mit dem Kaufvertrag vom 6.2.1971 sei als wirtschaftliches Ergebnis ein Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 (= § 1 Abs. 2 GrEStG 1955) verwirklicht worden, dann vermag auch eine derart verstandene Berufungsargumentation aus den nachstehenden Gründen für den Streitfall nichts zu bringen.

Aus dem § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 (entspricht dem § 1 Abs. 4 GrEStG 1955) ergibt sich, dass somit bei mehrfacher Verfügung eines Eigentümers über ein und dasselbe Grundstück grunderwerbsteuerrechtlich jeder einzelne Erwerbsvorgang getrennt zu beurteilen und zu besteuern ist. Es ist folglich für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist (BFH 10.2.1988, II R 145/85, BStBl. II 547). Nach der Anrechnungsvorschrift des letzten Satz des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 wird die Steuer jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Wenn also der spätere Rechtsvorgang keine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufweist, kann vom späteren Rechtsvorgang keine weitere Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, wenn bei beiden Rechtsgeschäften dieselben Personen Vertragsparteien sind (VwGH 27.9.1999, 98/16/0304-0307). Damit auf den Gegenstandsfall die Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 Anwendung findet, setzt dies voraus, dass der Kaufvertrag vom 6.2.1971 nach dem Grunderwerbsteuergesetz besteuert worden ist und dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattgefunden haben. Die Berufungswerberin selbst hat im Rechtsmittelverfahren weder

dezidiert behauptet, geschweige denn den Nachweis darüber geführt, dass der Kaufvertrag vom 6.2.1971 nach dem Grunderwerbsteuergesetz besteuert worden wäre. Gegen eine solche Besteuerung spricht, dass das Entstehen der Abgabenschuld gemäß § 16 Abs. 2 GrEStG 1955 von der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängig und die Rechtsverbindlichkeit dieses Vertrages nach Punkt X durch diese Genehmigung auflösend bedingt war. Diese ausdrückliche Vertragsbestimmung spricht aber dagegen, dass im Gegenstandsfall die Vertragsparteien es beim wirtschaftlichen Ergebnis bewenden ließen. Dass für diesen Erwerbsvorgang keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt worden und damit die Steuerschuld nicht entstanden war, blieb unbestritten. Das Nichtentstehen einer Grunderwerbsteuerschuld spricht als gewichtiges Indiz gegen eine erfolgte und in Rechtsbestand verbliebene Grunderwerbsteuerfestsetzung. Außerdem wurde für diesen Erwerb die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 beansprucht. Diese Tatumstände rechtfertigen die begründete Schlussfolgerung (vgl. VwGH 20.2.2003, 2001/16/0477), dass hinsichtlich dieses Kaufvertrages eben keine Grunderwerbsteuervorschreibung erfolgt ist und dies erklärt auch, warum es der Bw. augenscheinlich nicht möglich ist, das Vorliegen eines (in Rechtsbestand befindlichen) Grunderwerbsteuerbescheides bzw. die seinerzeitige Grunderwerbsteuerentrichtung durch Vorlage diesbezüglicher Belege nachzuweisen. Der Einwand im Schreiben vom 28.3.2003, bei der Bw. seien angesichts des verstrichenen Zeitraumes leider keine Unterlagen über die seinerzeitige Grunderwerbsteuerentrichtung mehr vorhanden, vermag in diesem Zusammenhang nicht zu überzeugen, weil gerade in den Fällen von bloßem wirtschaftlichen Eigentums des ausländischen Erwerbers (Rechtsgeschäfte mit dem Ziel der Umgehung der einschränkenden Bestimmungen des Tiroler Grundverkehrsgesetzes) als Folge der geltenden Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG dem diesbezüglich ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid und dem Zahlungsbeleg für den Nachweis der bereits erfolgten Besteuerung besondere steuerliche Bedeutung und Wichtigkeit zukam. Diese Sach- und Rechtslage hätte die Bw. wohl unzweifelhaft veranlasst, wäre tatsächlich bezüglich des Kaufvertrages vom 6.2.1971 Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden, diese Unterlagen als eindeutige Nachweise für die bereits erfolgte Besteuerung dieses vorangegangenen Rechtsvorganges solange aufzubewahren, bis sie durch einen weiteren Rechtsvorgang später auch das zivilrechtliche (bücherliche) Eigentum an der gekaufte Liegenschaft erlangt hätte. Dass die Bw. aber vorhandene Unterlagen durchaus über eine solch lange Zeit aufbewahrt hatte, zeigt die Vorlage des Kaufvertrages vom 6.2.1971 in aller Deutlichkeit.

Gegen die Anwendbarkeit der Begünstigungsbestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG spricht außerdem, dass die Bw. den Kaufvertrag vom 6.2.1971 mit der Verkäuferin Firma I. GmbH, den Kaufvertrag vom 14.2.2002 aber mit der Verkäuferin (und außerbücherlichen Eigentümerin) K-G GmbH abgeschlossen hat. Die beiden Erwerbsvorgänge (Kaufverträge) fanden somit auf Verkäuferseite nicht zwischen den gleichen Vertragspartnern statt, was von der Bw. gar nicht behauptet worden war. Auch aus diesem Grund war die Begünstigung zu versagen.

Obigen Ausführungen rechtfertigen unter Hinweis auf VwGH 20.02.2003, 2001/16/0477 die Schlussfolgerung, dass die Begünstigungsbestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG im gegenständlichen Berufungsfall nicht zum Tragen kommt, wurde doch von der Bw. nicht der Nachweis erbracht, dass zum einen der Kaufvertrag vom 6.2.1971 trotz der gegen eine solche Steuerfestsetzung sprechenden Gründe und Tatumstände tatsächlich nach dem Grunderwerbsteuergesetz bereits besteuert worden war und zum anderen, dass die beiden Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragsparteien stattgefunden haben.

Das Berufungsvorbringen vermochte daher keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides aufzuzeigen, stand doch der gegenständlichen Steuervorschreibung weder die ausdrücklich angeführte Steuerbefreiung entgegen noch war darauf die implizit geltend gemachte Anrechnungsbestimmung anzuwenden. Es war daher wie im Spruch ausgeführt die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 3. April 2003 als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, 16. Februar 2004