



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 20

GZ. RV/0106-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 hat die P-GmbH (= Berufungserberin, Bw) von der Republik Österreich die unter dortigem Vertragspunkt 2. näher bezeichneten land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften (= zwei Forstreviere samt Forsthaus) im Ausmaß von 7,810.937 m² (= 781,09 ha) zum Kaufpreis von gesamt € 6,903.919,25 erworben; die Übergabe erfolgte lt. Vertragspunkten 4. und 8. unmittelbar mit Vertragsabschluss. Der Kaufpreis war binnen drei Tagen ab Vorliegen des grundbuchsfähigen Kaufvertrages von der Bw zur Gänze zu entrichten (Pkt. 5.). Der Vertrag bedarf zu seiner Rechtswirksamkeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung (Pkt. 10.4.). Laut Punkt 10.8. ist die Kaufpreisleistung und die tatsächliche Übergabe vor grundverkehrsbehördlicher Genehmigung dieses Vertrages von den Vertragspartnern erwünscht.

Im darauf abgeführten grundverkehrsbehördlichen Genehmigungsverfahren beim Amt der NÖ-Landesregierung sind verschiedene bäuerliche Kaufinteressenten aufgetreten, welche iSd § 3 Abs. 2 des NÖ Grundverkehrsgesetzes Rechte geltend machten und im Wege der Grund-

erwerbsgenossenschaft am 11. März 2002 bzw. am 26. April 2002 Interessentenerklärungen abgegeben hatten. Diese wurden mit Erklärung vom 1. August 2006 wiederum von den Interessenten zurückgezogen.

Die Bw hat mit 6 verbleibenden Interessenten am 21. August 2006 einen Kaufvertrag abgeschlossen, worin ua. unter Punkt I.4. vereinbart wurde:

"Zwischen diesen verbliebenen Interessenten und P-GmbH konnte ein Konsens in der Form erreicht werden, dass die Interessenten von P-GmbH zu bestimmten Bedingungen einen bestimmten Teil derjenigen Grundflächen, die Kaufgegenstand des im vorigen Punkt 1. genannten Kaufvertrages (Anm.: di. der Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001) bilden, käuflich erwerben, und im Gegenzug ihre Interessentenstellung im grundverkehrsbehördlichen Genehmigungsverfahren nicht mehr weiter beanspruchen und somit auch keine Einwendungen gegen die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des im vorigen Punkt 1. genannten Kaufvertrages erheben".

Laut Punkt II. A, B und C hat die Bw an die 6 Interessenten/Käufer insgesamt Liegenschaften im Ausmaß von 2,384.716 m² zum Kaufpreis von gesamt € 1,669.301,20 veräußert; die Übernahme erfolgte "hiermit" mit Vertragsabschluss. Unter Vertragspunkt II.D.5. wurde angemerkt:

"Zu dem im vorigen Punkt 4.lit.c dargestellten Vorgang (Einverleibung bzw. gegebenenfalls Vormerkung des Eigentumsrechtes der Käufer) wird festgehalten, dass derzeit noch die Republik Österreich als grundbürgerlicher Eigentümer der hier kaufgegenständlichen Grundstücke ausgewiesen ist. Nach grundverkehrsbehördlicher Genehmigung des zwischen der Republik Österreich als Verkäuferin und der P-GmbH als Käuferin abgeschlossenen ... Kaufvertrages ... scheint es möglich, die grundbürgerliche Durchführung des Eigentumserwerbes der hier gegenständlichen Käufer durch eine sogenannte "Sprungeintragung" vorzunehmen.".

Mit abschließendem Berufungsbescheid vom 27. September 2006 hat die Grundverkehrs-Landeskommission beim Amt der NÖ-Landesregierung der Bw die grundverkehrsbehördliche Zustimmung zum Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 erteilt und in der Begründung ua. – nach Auflistung der im erstinstanzlichen Verfahren aufgetretenen bäuerlichen Kaufinteressenten - ausgeführt:

"... Im Zuge des Berufungsverfahrens hat die P-GmbH am 21. August 2006 Landwirten, die im erstinstanzlichen Verfahren als Interessenten aufgetreten sind, Teile der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft um einen ortsüblichen Verkehrswert weiterverkauft. Gleichzeitig haben diese Landwirte ihre grundverkehrsrechtlichen Interessentenerklärungen zurückgezogen. ... Infolge des Umstandes, dass im vorliegenden Fall in dem für die Berufungsbehörde maßgeblichen Zeitpunkt ihrer Entscheidung, dem 30. August 2006, kein

Interessent mehr vorhanden war, war dem Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 grundverkehrsbehördlich zuzustimmen. ..."

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 16. Mai 2007, StrNr, hinsichtlich des mit der Republik Österreich am 11. Dezember 2001 abgeschlossenen Kaufvertrages, wozu die grundverkehrsbehördliche Genehmigung am 27. September 2006 erteilt worden war, ausgehend vom dort vereinbarten Kaufpreis von € 6,903.919,25 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 241.637,17 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, der gegenständliche Kaufvertrag sei in seinem ursprünglichen Zustand, mit allen Grundstücken, genehmigt worden. Die Steuerschuld entstehe erst mit der Genehmigung, wirke jedoch auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zurück. Für die Steuerfestsetzung seien die Verhältnisse zum Stichtag und sohin der vereinbarte Gesamtkaufpreis als Bemessungsgrundlage maßgebend. Im Übrigen wurde dargelegt, dass eine seitens der Bw angesprochene Abgabenbefreiung gem. § 48 Staatsvertragsdurchführungsgesetz (lt. Antrag auf diesbezügliche "Feststellung" im Schriftsatz vom 12. Jänner 2007) nicht in Betracht komme, da die diesbezüglichen Voraussetzungen (Übereignung entweder *an* die Republik Österreich oder an eine physische Person) nicht vorlägen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird die Steuerfestsetzung ausgehend von einer Gegenleistung von nur € 5,234.618,05 begehrte und eingewendet:

Der Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 habe der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurft, welche zunächst nicht erteilt und erst dadurch möglich wurde, dass mit den im Verfahren auftretenden Interessenten die Vereinbarung vom 21. August 2006 abgeschlossen worden sei. Hiezu habe sich die Bw im Zuge des grundverkehrsbehördlichen Verfahrens verpflichten müssen, andernfalls die Genehmigung nicht erteilt worden wäre, was aus dem Inhalt des Aktes der Grundverkehrs-Landeskommission beim Amt der NÖ-Landesregierung eindeutig hervorkomme. Bei rechtsrichtiger Betrachtung lägen mit den beiden Kaufverträgen zwar zwei unterschiedliche Urkunden vor, die aber im Endeffekt ein und denselben Erwerbsvorgang ausmachten, nämlich die Übertragung der im Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 angeführten Liegenschaften der Republik Österreich an die Bw sowie an die Käufer/Interessenten lt. Kaufvertrag vom 21. August 2006. Durch Annahme zweier getrennter Erwerbsvorgänge würden insbesondere auch die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und der Umstand negiert, was die eigentliche Leistung sowie Gegenleistung sei. Die Bw habe tatsächlich nur Grundflächen im Ausmaß von 5,426.221 m² erworben. Conditio sine qua non für diesen Erwerb sei jedoch die mit Vertrag vom 21. August 2006 ihrerseits erteilte Zustimmung auf Weitergabe von Flächen im Umfang von 2,384.716 m² gewesen; dies zu einem Preis unterhalb des von der Bw lt. Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 zu entrichtenden Kaufpreises. Die beiden Verträge seien daher als EIN Erwerbsvorgang zu betrachten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass als grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerb bereits das obligatorische Verpflichtungsgeschäft anzusehen sei und jeder Erwerbsvorgang für sich der Steuer unterliege. Dass die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung von der Weiterveräußerung bestimmter Grundstücke abhängig gemacht worden sei, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.

Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamtes sei der Umstand, dass der Kaufvertrag nur wegen der am 21. August 2006 abgeschlossenen Vereinbarung überhaupt rechtsgültig zustande kommen habe können, sehr wohl von Bedeutung. Der Erwerbsvorgang (Kaufvertrag 11. Dezember 2001) habe unter der absoluten Bedingung gestanden, dass Teile der Liegenschaften *von vorneherein* den Interessenten nach dem NÖ-Grundverkehrsgesetz weitergegeben würden. Damit sei auch *von vorneherein* klar gewesen, dass die Bw keinen Anspruch auf Übereignung aller im Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 genannten Grundstücke, sondern nur auf die nach der Vereinbarung vom 21. August 2006 noch verbliebenen, erlangen könne, weshalb von einem einzigen Erwerbsvorgang auszugehen sei.

Auf Ersuchen des UFS wurden mehrere, bislang im Akt nicht vorhandene Urkunden nachgereicht, darunter der Kaufvertrag/Vereinbarung vom 21. August 2006 sowie der Schriftsatz vom 12. Jänner 2007. In Letzterem wurde vorab (vor Erlassung des Steuerbescheides), neben eingehender Sachverhaltsdarstellung, ua. der Antrag auf "teilweise Reduktion der Bemessungsgrundlage" gestellt und dazu begründend ausgeführt, die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung habe letztlich nur dadurch erreicht werden können, dass uno actu all diejenigen Liegenschaften laut Kaufvertrag vom 21. August 2006 von der Bw – ohne dass sie je selbst tatsächlich unmittelbar Eigentümerin dieser Liegenschaften geworden sei – an die Interessenten weitergegeben worden seien. Zwecks rechtsgültigen Erwerbes der Bw hätten also die diesbezüglichen Liegenschaften direkt an die 6 Interessenten "durchgereicht" werden müssen. Diese "Durchreichung" sei mit einem beträchtlichen finanziellen Verlust verbunden gewesen. Insgesamt ergebe sich, dass bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung (und um diese gehe es bei der primär gegenleistungsorientierten Ausgestaltung der Grunderwerbsteuer) tatsächlich die Bw nicht wirtschaftlicher Eigentümer der letztlich durchgereichten Grundflächen geworden sei, sondern tatsächlich hinsichtlich dieser durchgereichten Grundflächen nur ein einziger Erwerbsvorgang vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Grunderwerbsteuer erfasst den Grundstückswechsel als solchen ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Sie ist daher nach ihrem Wesen als eine *Verkehrsteuer* zu verstehen, die grundsätzlich *an jeden Übergang* eines inländischen Grundstückes anknüpft (VwGH 28.1.1993, 92/16/0094, 0095 u.v.a.).

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung entsteht die Steuerschuld dann, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402) und bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall. Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) gehörig kundgetan haben, mögen seine Rechtswirkungen auch infolge beigesetzter Bedingung oder erforderlicher Genehmigung erst später eintreten (VwGH 28.9.1998, 98/16/0052). Der Erwerbsvorgang ist daher bereits durch das *Verpflichtungsgeschäft* und nicht erst durch das Erfüllungsgeschäft (Eintragung in das Grundbuch) verwirklicht.

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung einer Behörde, so ist es aufschiebend bedingt bzw. schwebend unwirksam (VwGH 20.2.2003, 2002/16/0107). Die Steuerschuld entsteht gem. § 8 Abs. 2 GrEStG nicht ex tunc, sondern erst mit der entsprechenden Genehmigung. Der Gesetzgeber unterscheidet dabei mit Vorbedacht den Erwerbsvorgang als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld bei Eintritt der Bedingung (bzw. Erteilung der Genehmigung). Auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb ist bereits ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0224; VwGH 18.11.1993, 88/16/0216).

Da die Genehmigung nach den Regeln des bürgerlichen Rechts auf den Zeitpunkt des Abschlusses des genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäftes zurückwirkt, sind dann, wenn die Steuerschuld gem. § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit der Erteilung der Genehmigung entsteht, für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer dennoch die Verhältnisse (Steuersatz, Bemessungsgrundlage) *am Tag des Vertragsabschlusses* maßgebend (VwGH 28.1.1993, 92/16/0120).

Im Gegenstandsfall hat die zuständige Grundverkehrsbehörde (nach Abführung eines Berufungsverfahrens) mit abschließendem Bescheid vom 27. September 2006 zu dem am 11. Dezember 2001 abgeschlossenen Kaufvertrag die Genehmigung erteilt; das Finanzamt hat in der Folge zum betreffenden Grundstückserwerb die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 16. Mai 2007 vorgeschrieben und dem in Entsprechung der geltenden Rechtslage die Verhältnisse – konkret den Besteuerungsgegenstand lt. Vertrag sowie die vereinbarte gesamte Gegenleistung als Bemessungsgrundlage - zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zugrunde gelegt.

Von der Bw wird nunmehr der Erwerbsumfang und daraus folgend die Bemessungsgrundlage insofern in Streit gezogen, als die Bw aufgrund der Weiterveräußerung eines Teiles der Liegenschaften mit Kaufvertrag vom 21. August 2006 an mehrere im grundverkehrsbehördlichen Genehmigungsverfahren aufgetretene Interessenten letztlich nicht "Eigentümerin" aller im ursprünglichen Kaufvertrag bezeichneten Grundstücke geworden sei. Trotz zweier getrennter Rechtsvorgänge sei daher im Ergebnis anhand der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung von nur einem einzigen Erwerbsvorgang auszugehen, weil die Weitergabe der sozusagen direkt und unmittelbar "durchgereichten" Liegenschaften *von vorne herein* absolute Bedingung dafür gewesen sei, seitens der Grundverkehrsbehörde die Genehmigung zu erlangen. Diesfalls habe auch von vorne herein festgestanden, dass die Bw keinen Anspruch auf Übereignung aller im Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 genannten Grundstücke erwerben könne.

Zunächst gilt festzuhalten, dass zwar kein Abgabenrechtsgebiet zur Gänze von der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" ausgeschlossen ist. Diese tritt jedoch bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer insoweit in den Hintergrund, als das Steuergesetz die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpft. Es ist daher davon auszugehen, dass die Tatbestände des GrEStG in der Hauptsache an die *äußere zivil- bzw. formalrechtliche Gestaltung* anknüpfen (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0010).

Im Rahmen der gebotenen zivil-/formalrechtlichen Betrachtung ist aber gegenständlich davon auszugehen, dass mit dem am 11. Dezember 2001 abgeschlossenen Kaufvertrag die Vertragsparteien ganz zweifelsfrei ihren Willen in der Außenwelt kundgetan haben, das Rechtsgeschäft – nämlich über den Erwerb der Liegenschaften im Ausmaß von rund 781 ha zum Kaufpreis von rund € 6,9 Mio. durch die Bw – abzuschließen. Durch die erklärte Willensübereinstimmung beider Vertragsteile über den Erwerb einer bestimmten Liegenschaft zu einem bestimmten Kaufpreis wurde in diesem Umfang jedenfalls der Übereignungsanspruch begründet (vgl. VwGH 21.2.1996, 93/16/0074). Durch Abschluss dieses grunderwerbsteuerlich allein maßgeblichen Verpflichtungsgeschäftes wurde sohin der Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1

GrEStG verwirklicht. Hinzu kommt, dass lt. Kaufvertrag auf ausdrücklichen Wunsch der Vertragsparteien sowohl die Übergabe der gesamten Liegenschaft (Pkte. 4. und 8.) wie auch die Kaufpreisleistung (Pkt. 5.) bereits unmittelbar mit Vertragsunterfertigung bzw. binnen 3 Tagen (Kaufpreis) erfolgte. Durch die zu diesem Vertrag nachträglich erteilte grundverkehrsbehördliche Genehmigung hat das Rechtsgeschäft volle Rechtswirksamkeit erlangt und ist diesbezüglich in vollem Umfang die Steuerschuld gem. § 8 Abs. 2 GrEStG entstanden. Dem Umstand, dass die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung selbst einer Bedingung zufolge der Bestimmungen des anzuwendenden Grundverkehrsgesetzes oder einer durch die Grundverkehrsbehörde auferlegten Verpflichtung unterlegen war, kommt in Zusammenhang mit der grunderwerbsteuerrechtlichen Beurteilung keinerlei Bedeutung zu. Aus diesem Grund konnte durch den UFS auch von der beantragten Beweisaufnahme durch Einholung des Aktes der zuständigen Grundverkehrs-Landeskommission und Einsichtnahme in dortige Sitzungsprotokolle als nicht entscheidungsrelevant Abstand genommen werden.

Die von der Bw aufgestellte Behauptung, es habe *von vorneherein* festgestanden, dass sie nicht die gesamte Liegenschaft erwerben könne, sondern einen Teil an bürgerliche Interessenten weitergeben müsse, ist unzutreffend. Zunächst ist dem Kaufvertrag keine wie immer geartete Vereinbarung oder "Bedingung" einer Weiterreichung eines Teiles der Liegenschaften an Dritte zu entnehmen. Wie aus den weiters vorliegenden Unterlagen hervorkommt, sind die bürgerlichen Interessenten erst in dem in der Folge abgeföhrten grundverkehrsbehördlichen Verfahren aufgetreten und haben am 11. März 2002 und am 26. April 2002, sohin mehrere Monate nach Abschluss des Kaufvertrages, erstmals die Interessentenerklärungen im Grundverkehrsverfahren abgegeben. In einem offensichtlich langwierigen Prozess wurde dann die Lösung bzw. ein Konsens dahin gefunden, dass ein Teil der Interessenten überhaupt auf Ansprüche verzichtet und einem weiteren Teil der Interessenten bestimmte Grundstücke veräußert werden. All dies war aber bei Vertragsabschluss im Dezember 2001 noch in keiner Weise absehbar, sodass keine Rede davon sein kann, es sei von vorneherein klar gewesen, dass die Bw nicht die gesamten Liegenschaften, sondern nur diejenigen nach der Weiterveräußerung vom 21. August 2006 verbliebenen erwerben werde. Entgegen dem Dafürhalten der Bw handelte es sich sohin nicht um einen bereits ursprünglich fixierten Erwerb einerseits durch die Bw und zum Anderen durch die – überhaupt erst später auftretenden – Interessenten bzw. um eine bloße "Durchreichung" an diese, was insbesondere auch durch Weiterverkauf seitens der Bw als Verkäuferin mit Vertrag vom 21. August 2006 und dem damit bei ihr bestehenden vollen Verfügungsrecht über die Gesamtliegenschaft hinlänglich dokumentiert wird.

Entgegen der Argumentation der Bw, es sei insbesondere nach wirtschaftlicher Betrachtung die tatsächliche Gegenleistung der Bw sowie der Umstand zu beachten, dass sie nie

tatsächlicher und unmittelbarer Eigentümer der Gesamtliegenschaft geworden sei, ist nochmals festzuhalten, dass nach der im Grunderwerbsteuerrecht grundsätzlich gebotenen formalrechtlichen Betrachtung nicht dem Erwerb des grundbürgerlichen Eigentums, sondern bereits dem Erwerb des Übereignungsanspruches an der Liegenschaft durch das hier rechts-gültig abgeschlossene Verpflichtungsgeschäft (= Abschluss des Kaufvertrages vom 11. Dezember 2001) allein die maßgebende rechtliche Bedeutung zukommt.

Nachdem – wie oben ausgeführt - auch der von einer aufschiebenden Bedingung (zB Erteilung einer behördlichen Genehmigung) abhängige Erwerb bereits einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG darstellt und jeder Erwerbsvorgang für sich der Grunderwerbsteuer unterliegt, hatte das Finanzamt daher zu Recht den Kaufvertrag vom 11. Dezember 2001 wie auch die nachfolgende Veräußerung mit Vertrag vom 21. August 2006 als aufeinander folgende eigenständige Rechtsgeschäfte qualifiziert und jeweils der Grunderwerbsteuer unterworfen.

Inwiefern der Bw durch die Weiterveräußerung allenfalls ein finanzieller Nachteil entstanden sein sollte, tut in diesem Zusammenhang nichts zur Sache, wobei nicht zu übersehen ist, dass nach den Ausführungen der Grundverkehrsbehörde im Bescheid vom 27. September 2006 die Weiterveräußerung eines Teiles der Liegenschaft an die Interessenten ohnehin zu einem "ortsüblichen Verkehrswert" erfolgte.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. November 2011