

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwälte, vom 24. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 20. April 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Der angefochtene Bescheid wird **abgeändert** und die **Grunderwerbsteuer** festgesetzt mit **€ 15.571,36**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 16.173,56**.

Die Fälligkeit des festgesetzten Abgabenbetrages erfährt keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Mit schriftlich festgehaltenem Kaufvertrag vom 23. November 1999 bzw. 24. November 1999 erwarb die nunmehrige Berufungserberin (in der Folge: Bw.) von der Verkäufer-GmbH ein in der Vertragsurkunde näher umschriebenes Grundstück. Als Kaufpreis vereinbarten die Vertragsparteien einen Betrag von S 4.943.000,00. Gemäß Punkt VIII. der Urkunde trete die Fälligkeit des Kaufpreises sofort nach Ablauf von fünf Jahren, gerechnet ab Abschluss des Kaufvertrages, ein. Somit werde der Kaufpreis – wenn auch verzinst – für einen Zeitraum von fünf Jahren gestundet. Für den Zeitraum der Kaufpreisstundung wurde der Kaufpreis nach Vertragspunkt IX. mit 4,77% p.a. verzinst. Zum Zwecke der Sicherstellung der Kaufpreisforderung in Höhe von S 4.943.000,00 samt 4,77% Zinsen seit dem Tag des Vertragsabschlusses bestellte die Bw. der Verkäuferin das vertragsgegenständliche Grundstück zum Pfand.

Nachdem dieser Erwerbsvorgang durch Übermittlung einer Abgabenerklärung Vordruck "Gre 1" sowie einer Ablichtung der Vertragsurkunde dem damaligen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt (im Folgenden: FA) Anfang Dezember 1999 angezeigt worden war, setzte dieses der Bw. gegenüber, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 4.943.000,00, mit Bescheid vom 9. Februar 2000 Grunderwerbsteuer (GrESt) im Ausmaß von S 173.005,00 vorläufig fest. Begründend zur Vorläufigkeit führte das FA aus, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss wäre.

Mit Vorhalteschreiben vom 11. Dezember 2003 und vom 21. März 2005 ersuchte das FA die Bw., die Höhe der angefallenen Kaufpreiszinsen bekanntzugeben. In ihrem Schriftsatz vom 13. April 2005 führte die Bw. zunächst aus, die vereinbarte Kaufpreistundung sei um ein weiteres Jahr bis zum 24. November 2005 verlängert worden. Die tatsächlich angefallenen Zinsen würden für den Zeitraum bis einschließlich das Jahr 2004 € 87.411,28 betragen, aufgrund der bereits erwähnten Verlängerung würden noch zusätzliche Zinsen im Ausmaß von € 15.468,98 anerlaufen.

Das FA setzte mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 20. April 2005 der Bw. gegenüber GrESt in Höhe von € 16.173,56 (entspricht S 222.553,00) endgültig fest. Die Gegenleistung errechnete das FA aus dem Kaufpreis in Höhe von S 4.943.000,00 zuzüglich der bekanntgegebenen Stundungszinsen im Ausmaß von S 1.415.663,24 (€ 102.880,26) mit insgesamt S 6.358.663,24 (€ 462.102,08).

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. (zusammengefasst) vorerst damit, dass die aus der Verzinsung des Kaufpreises resultierenden Zinszahlungen nicht zur Gegenleistung i.S.d. § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) zu zählen wären. Außerdem sei durch die präzise und vollständige Anzeige des Erwerbsvorganges Anfang Dezember 1999 der angefochtene Bescheid vom 24. April 2005 erst nach Ablauf der Verjährungsfrist erlassen worden, weshalb begehrt werde, diesen Bescheid, mit dem GrESt von den Stundungszinsen als Gegenleistung zusätzlich festgesetzt worden war, aufzuheben.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das FA seinen Standpunkt, die vereinbarten Stundungszinsen würden einen Teil der Gegenleistung darstellen, bekräftigte und in den Vorhalteschreiben eine Unterbrechung der Verjährung erblickte, stellte die Bw. innerhalb der Frist des § 276 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin brachte die Bw., unter ausdrücklicher Aufrechterhaltung der Einwendungen hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage, ergänzend vor, das FA wäre durch die umfassenden und klaren Angaben in der Vertragsurkunde schon im Jahr 1999 in der Lage gewesen, die

Stundungszinsen bei der – überdies unrichtigen – Festsetzung der GrESt zu berücksichtigen. Die insofern daher unnötigen Anfragen des FA würden demnach keine tauglichen Unterbrechungshandlungen darstellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Frage der Verjährung:

Gemäß § 207 Abs. 2 i.V.m. § 208 Abs. 1 lit a BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der GrESt fünf Jahre nach Ablauf des (Kalender-) Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass der (grunderwerbsteuerliche) Abgabenanspruch hinsichtlich des Erwerbsvorganges vom November 1999 im Jahr 1999 entstanden ist und sohin die Verjährungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des 31. Dezember 2004 geendet hätte. Tatsache ist aber weiters, dass an die Bw. im Februar 2000 ein vorläufiger GrESt-Bescheid sowie im Dezember 2003 ein die vereinbarten Stundungszinsen betreffender Vorhalt ergangen sind. Streit besteht jedoch darüber, ob diese nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen des FA mit Rücksicht auf die von der Bw. vermeintlich nicht gegebene Erforderlichkeit trotzdem taugliche Unterbrechungsmaßnahmen darstellen.

Diesbezüglich ist zu bemerken, dass nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und höchstgerichtlicher Rechtsprechung sogar rechts- bzw. gesetzwidrige Verwaltungsakte verjährungsunterbrechende Wirkung entfalten (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Rz 7 zu § 209; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 29. März 1993, 91/15/0093). Umso mehr muss dies daher auch für nicht notwendige (VwGH vom 23. Februar 1987, 85/14/0131, und vom 7. Juli 2004, 2004/13/0080) oder gar nur "prophylaktische" Amtshandlungen gelten (Ritz, a.a.O., Rz 6; VwGH vom 1. Dezember 1987, 86/16/0008). Es ist nämlich rechtlich bedeutungslos, ob der Abgabenbehörde die Möglichkeit eingeräumt gewesen wäre, Vorgangsweisen einzuschlagen, mit denen die Abgabenfestsetzung wesentlich früher möglich gewesen wäre (VwGH vom 12. August 1994, 94/14/0055). Im Lichte dieser eindeutigen herrschenden Auffassung erweist sich der im April 2005 erlassene GrESt-Bescheid als noch innerhalb der durch die Unterbrechungshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängerten Verjährungsfrist ergangen. Dem Einwand der Bw., es wäre im Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides bereits Verjährung eingetreten gewesen, ist damit der Boden entzogen.

Zur Einbeziehung der vereinbarten Stundungszinsen in die Bemessungsgrundlage:

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

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; also jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird, oder, mit anderen Worten, alles was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 6 zu § 5, mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Maßgeblich ist dabei nicht, was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat. Wurde vertraglich eine Verzinsung des Kaufpreises vereinbart, so gehören auch die Zinsen als unmittelbar mit dem Erwerb zusammenhängende Aufwendungen zur Gegenleistung (Fellner, a.a.O., Rzln. 59 und 64a; VwGH vom 27. Juni 1984, 84/16/0077, vom 26. Jänner 1989, 88/16/0036, und vom 18. Dezember 1995, 95/16/0286). Im vorliegenden Fall hatte sich die Bw. vertraglich verpflichtet, neben dem Kaufpreis die für den fünfjährigen Stundungszeitraum verabredeten Zinsen im Ausmaß von 4,77% p.a. zu entrichten. Damit ist aber klargestellt, dass die Bw. über den vereinbarten Kaufpreis in Höhe von S 4.943.000,00 hinaus noch die vertraglichen Stundungszinsen zu bezahlen hatte, um das Grundstück zu erwerben. Der Einwand der Bw., dass etwa Reugeld oder Schadenersatzleistungen wegen Nichterfüllung des Vertrages nicht zur Gegenleistung zählen würden, war hingegen nicht geeignet, eine anders lautende Entscheidung herbeizuführen, da derartige Umstände unstrittig nicht vorliegen. Dem Begehrn der Bw., die vereinbarten Zinszahlungen in ihrer Gesamtheit bei der Bemessung der GrESt außer Ansatz zu belassen, konnte sohin nicht gefolgt werden, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Dennoch haftet dem angefochtenen Bescheid eine, wenn auch von der Bw. nicht monierte, Rechtswidrigkeit an. So hatte sich die Bw. verpflichtet, neben dem Kaufpreis im Ausmaß von S 4.943.000,00 für die Dauer von fünf Jahren Stundungszinsen in Höhe von jeweils 4,77% des Kaufpreises zu bezahlen. Allein der Kaufpreis und der fünffache Jahreswert der Zinsen bildeten sohin die Gegenleistung, zu deren Erbringung sich die Bw. im Kaufvertrag vom 23. November 1999 bzw. vom 24. November 1999 vertraglich verpflichtet hatte.

Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt, wie etwa hier die laut Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 2005 verabredete Verlängerung der Stundungsfrist um

ein weiteres Jahr und damit einhergehend die Verpflichtung zur Zahlung weiterer Stundungszinsen, gehören zwar dem Grunde nach gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG zur Gegenleistung. Eine derartige nachträgliche zusätzliche Gegenleistung berührt indes die Tatbestandsmäßigkeit des ursprünglichen Erwerbsvorganges nicht, sondern begründet vielmehr einen weiteren Steueranspruch des Steuergläubigers. Der Steuertatbestand besteht hier in der zusätzlichen Leistung in Verbindung mit dem Kaufvertrag, der allein den Tatbestand für die weitere Steuererhebung nicht bilden kann, weil die nachträgliche Leistung auf Umständen beruht, die erst nach Abschluss des Kaufvertrages eingetreten sind. Das Gesetz knüpft die Steuer an die zusätzliche Leistung, dieses Tatbestandsmerkmal ist deshalb auch erst mit der Vereinbarung der zusätzlichen Gegenleistung erfüllt. Da mit der Vereinbarung oder Gewährung einer nachträglichen zusätzlichen Gegenleistung ein eigenständiger Steuertatbestand verwirklicht wird, wirkt ein solches Ereignis auch nicht auf den ursprünglichen steuerpflichtigen Erwerbsvorgang zurück, sondern lässt diesen vielmehr unberührt. Die Erlassung eines den Gesamtorgang umfassenden Änderungsbescheides kommt daher nicht in Betracht (Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 13. April 1994, II R 93/90, BStBl II 817). Dieser Ansicht folgend gelangt Fellner, a.a.O., Rz 10 zu § 8 GrEStG, daher zur Auffassung, dass eine nachträgliche zusätzliche Leistung in einem zusätzlichen Bescheid, der neben den anderen, den ursprünglichen Erwerbsvorgang betreffenden Bescheid tritt, grunderwerbsteuerlich zu erfassen ist. Indem nun das FA im angefochtenen Bescheid sowohl über den Erwerbsvorgang vom 23./24. November 1999 als auch über die nachträglich vereinbarte, zusätzliche Gegenleistung in Form der Stundungszinsen für das sechste Jahr abgesprochen hat, hat es seinen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb vom 23./24. November 1999 beträgt demnach € 444.896,21 (Kaufpreis € 359.221,81 (S 4.943.000,00) zuzüglich 5x4,77% Zinsen davon ergibt € 85.674,40) und die daraus gemäß § 7 Z 3 GrEStG abgeleitete GrESt € 15.571,36.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 31. Jänner 2006