



Außenstelle Innsbruck  
Senat 4

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/0377-I/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Klaus Nuener, gegen den Bescheid 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**

Laut Kaufvertrag vom 2. Dezember 1998 hat der Bw. von N.S. das Kaufsobjekt Gst 323/24 GB S. im Ausmaß von 662 m<sup>2</sup> um einen Kaufpreis von 400.000 S gekauft. Ausgehend von diesem Kaufpreis (Bemessungsgrundlage) wurde mit Bescheid vom 5. März 1999 Grunderwerbsteuer gegenüber dem Käufer vorgeschrieben.

In einer Selbstanzeige vom 6. März 2002 gab der Verkäufer N.S. zu Protokoll, zwischen den Vertragsparteien sei ein Quadratmeterpreis von 1.000 S (gleich wie die von ihm ebenfalls verkauftene Nebenparzelle) vereinbart gewesen. Tatsächlich habe der Käufer einen Kaufpreis von 662.000 S bezahlt.

Mit Bescheid vom 2. April 2002 wurde für den Restbetrag von 262.000 S die Grunderwerbsteuer in Höhe von 666,41 E (= 9.170 S) gegenüber dem Käufer festgestetzt.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit dem Argument, im angefochtenen Bescheid werde keineswegs ausgewiesen, geschweige denn nachgewiesen, weshalb die Behörde davon ausgehe, dass ein "zusätzlicher Kaufpreis" in Höhe von 262.000 S geflossen sei bzw. dass dieser "zusätzliche Kaufpreis" in direktem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 2. Dezember 1998 stehe und damit der Grunderwerbsteuer unterliege. Dies bedinge einen Begründungsmangel. Faktum sei, dass der im Kaufvertrag ausgewiesene Kaufpreis ordnungsgemäß dem Finanzamt angezeigt und die dafür vorgeschriebene Grunderwerbsteuer vom Berufungswerber auch schon einbezahlt worden sei.

Das Finanzamt erließ daraufhin eine abweisliche Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie folgt:

*"Laut Selbstanzeige gem. § 29 FinStG durch den Vertragspartner N.S. hat dieser eine weitere Gegenleistung von 262.000 S als Barzahlung erhalten. Somit konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein".*

Der Berufungswerber stellte in der Folge einen Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung noch Folgendes wörtlich aus:

*"Auch wenn davon ausgegangen wird, daß die Fam S. einen Betrag von S 262 000,00 erhalten hat, dann muß hiezu bemerkt werden, daß dieser Betrag für die Einräumung eines Wegeservituts und für die Abholzung und Rodung der Kaufliegenschaft gewidmet war und mit dem Grundkauf an sich nichts zu tun hatte. Diesbezüglich wird es notwendig sein, die entsprechenden Recherchen, insbesondere durch Befragung von Herrn N.S., durchzuführen, da die Befragung bisher mangelhaft geblieben ist".*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Ob eine Gegenleistung überhaupt oder ob die tatsächlich vereinbarte Gegenleistung beurkundet wurde, ist unerheblich; die tatsächlich

---

gegebene Gegenleistung ist auch dann maßgebend, wenn sie ohne oder entgegen einer Beurkundung geleistet wurde (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band 11, Grunderwerbsteuer, Rz 19 zu § 5 GrEStG).

Während der Verkäufer in seiner Selbstanzeige ausführte, ausgehend von dem vereinbarten Quadratmeterpreis von 1.000 S habe der tatsächliche erhaltene Kaufpreis 662.000 S (662 m<sup>2</sup> x 1.000 S) betragen, wendete der Käufer (Bw.) hinsichtlich der über den beurkundeten Kaufpreis lt. Kaufvertrag von 400.000 S geleisteten Barzahlung von 262.000 S im Vorlageantrag ein, "dass dieser Betrag für die Einräumung eines Wegeservitutes und für die Abholzung und Rodung der Kaufliegenschaft gewidmet war und mit dem Grundkauf an sich nichts zu tun hatte."

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage; dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Steht hingegen 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 Gesetzes anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Erwerbsgegenstand und Gegenleistung müssen final verknüpft sein. Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn möglichst vorteilhafte Nutzung zu erzielen, gehören demnach zur Gegenleistung. Bei der Frage der Gegenleistung ist es nicht maßgebend, 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 (vgl. nochmals Fellner, Rz 5, 8, 9 und 10 zu § 5 GrEStG 1987 und die dort zitierte VwGH-Judikatur). Hinsichtlich des Vorliegens eines solchen Kausalzusammenhangs wird vorweg auf das VfGH - Erkenntnis vom 24.9.1982, B 246, 247/77 verwiesen, das hinsichtlich des streitigen Sachverhaltes mit dem gegenständlichen Berufungsfall in erheblichem Maße

vergleichbar ist. Im Falle dieses Erkenntnisses hatten die Verkäufer gegenüber der Behörde erklärt, die gegenständlichen Grundstücke um 50 S für den Quadratmeter dem Beschwerdeführer verkauft zu haben. Der Beschwerdeführer selbst hatte angegeben, - auf den Quadratmeter umgelegt- einen Kaufpreis von 25 S und für Dienstleistungen der Verkäufer und für die Einräumung eines Wegerechtes durch die Verkäufer ebenfalls 25 S geleistet zu haben. Es sei nicht denkunmöglich, wenn die Behörde bei dem gegebenen Sachverhalt davon ausgegangen ist, dass zwischen dem Erwerb der Grundstücke und dem Wegerecht ein Kausalzusammenhang bestehe, die Gegenleistungen des Erwerbers nicht aufgespalten werden können und das Gesamtentgelt grunderwerbsteuerpflichtig sei (vgl. Fellner, Rz. 63 zu § 5 GrESTG 1987). Unter Beachtung obiger Begriffsbestimmung der Gegenleistung und im Hinblick auf dieses VfGH - Erkenntnis ist das Schicksal des Berufungsfalles bereits entschieden, denn selbst dann, wenn die Behauptung des Berufungswerbers, diese 262.000 S seien vom Käufer für die Abholzung/ Rodung der Kaufliegenschaft durch den Verkäufer und für die Einräumung eines Wegerechtes "gewidmet" gewesen, zutreffen sollte ist dadurch für den Standpunkt des Berufungswerbers letztlich nichts gewonnen, denn auch diesfalls steht der vom Käufer zusätzlich zum ausgewiesenen Kaufpreis bezahlte Betrag in einem "inneren" Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb. Diese Abholzungen, bildete doch die Kaufliegenschaft "über Verlangen des Käufers" in gerodetem Zustand den Gegenstand des Verkaufes, und die Einräumung des Wegerechtes durch den Käufer standen nämlich und dies lässt sich aus den Punkten V letzter Absatz und VI des Kaufvertrages schlüssig herleiten, in einem Kausalzusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes und gehören diesfalls als vom Käufer übernommene "sonstige Leistung" zur Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrESTG. Der erstmals im Vorlageantrag vorgebrachte Einwand, "dass dieser Betrag für die Einräumung eines Wegeservitutes und für die Abholzung und Rodung der Kaufliegenschaft gewidmet war und mit dem Grundkauf an sich nichts zu tun hatte" vermag daher im Ergebnis nicht eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides aufzuzeigen, unterliegt doch diese Bargeldzahlung in Höhe von 262.000 S der Grunderwerbsteuerpflicht unabhängig davon ob diese als Kaufpreisrest (Vorbringen des Verkäufers) oder für die vom Berufungswerber angesprochenen "Widmungen" vom Käufer bezahlt worden ist.

Zwecks abschließender Sachverhaltsklärung und zur Wahrung des Parteiengehörs wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Berufungswerber die mit seinem Vorbringen in auffallendem Widerspruch stehende niederschriftliche Aussage des Verkäufers zur Kenntnis gebracht mit dem Ersuchen um Stellungnahme, wobei in diesem Bedenkenvorhalt vom 4. Juni

2003 auf die bestehenden Diskrepanzen zwischen der Aussage des Verkäufers bzw. der Vertragslage und dem Berufungsvorbringen wie folgt besonders aufmerksam gemacht wurde:

*"Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass N. S. dezidiert den Kaufpreis ausgehend von einem vereinbarten Quadratmeterpreis von 1.000 S (entspricht auch dem Quadratmeterpreis der verkauften Nebenparzelle) mit 662.000 S (1.000 S x 662 m<sup>2</sup>) angegeben hat. Demgegenüber führen Sie im Vorlageantrag aus, dass der in Frage stehende Betrag von 262.000 S "für die Einräumung eines Wegeservituts und für die Abholzung und Rodung der Kaufliegenschaft gewidmet war und mit dem Grundkauf an sich nichts zu tun hatte". Ein Nachweis dieses Vorbringens durch geeignete Unterlagen ist erforderlich. Bezuglich dieser Berufungseinwendungen wird im Übrigen auf den letzten Absatz des Punktes V und auf Punkt VI. ("unentgeltliche" Dienstbarkeitsrecht) des Kaufvertrages hingewiesen".*

Die diesbezügliche niederschriftliche Aussage des Verkäufers lautete auszugsweise wie folgt:

*'Ich möchte hiermit nachstehende Selbstanzeige erstatten: Hinsichtlich des Grundkaufes Gst 323/24 GB S an Herrn J.P.E. scheint lt. Kaufvertrag ein Kaufpreis von S 400.000,- auf. Tatsächlich habe ich S 662.000,- insgesamt von H.P.E. erhalten, da ein m<sup>2</sup>- Preis von S 1.000 vereinbart war. Ich kann mich deshalb gut daran erinnern, da ich einige Tage davor die Nebenparzelle um denselben m<sup>2</sup>-Preis (S 1. 000, --) an Dr. P. und E. W verkauft habe (763 m<sup>2</sup> = S 763. 000, --)'.*

Wenn nun der Berufungswerberstellungnehmend zu diesem Bedenkenvorhalt begeht, dass der Verkäufer im Beisein des Berufungswerbers respektive dessen Rechtsvertreters zu dem streitigen Themenkreis nochmals befragt werde, dann wird diesem Vorbringen entgegengehalten, dass im Abgabenrecht ein persönliches Befragungsrecht der Zeugen durch den Abgabepflichtigen oder seinen Vertreter nicht ausdrücklich vorgesehen ist (VwGH 29.5.1973, 1059/72, Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, Seite 1842) und auch keine Verpflichtung besteht, den Zeugen in Anwesenheit des Abgabepflichtigen zu vernehmen (VwGH 28.2.1989, 88/14/0052). Außerdem hat der Verkäufer in seiner Aussage mit einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass ein Quadratmeterpreis von 1.000 S vereinbart gewesen sei, weshalb er ausgehend von diesem vereinbarten Quadratmeterpreis von 1.000 S auf Grund der Grundstücksgröße von 662 m<sup>2</sup> einen Kaufpreis von 662.000 S vom Käufer erhalten hat. Dieser Quadratmeterpreis entsprach laut seiner Aussage im Übrigen jenem, um den er wenige Tage vorher auch die Nachbarparzelle verkauft hatte. Wenn nun in der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes, ohne die inhaltliche Richtigkeit der vorgehaltenen Aussage des Verkäufers substantiell zu bestreiten, letztlich die nochmalige Vernehmung des Verkäufers im Beisein des Berufungswerbers begeht, wird mit der Begründung, aus der Gesamtaussage des Verkäufers gehe hervor, dass an den Verkäufer ausschließlich gezielte Fragen hinsichtlich des Kaufpreises gestellt worden seien, nicht aber Fragen in die Richtung, ob der Betrag von 262.000 S nicht für die Einräumung eines Wegeservitutes und für die Abholzung und Rodung der Kaufliegenschaft vom

Berufungswerber ihm übergeben worden sei, dann übersieht der Bw. bei dieser Argumentation, dass sich der Verkäufer ausdrücklich in die Richtung ausgesprochen hat, dass ein (gleich wie beim Nachbargrundstück) Quadratmeterpreis von 1.000 S mit dem Käufer vereinbart war und damit der Kaufpreis als solcher 662.000 S (662 m<sup>2</sup> x 1.000 S) betrug. Dies schließt aber schlachtweg aus, dass die in Frage stehenden 262.000 S, wie diese der Berufungswerber Glauben machen will, tatsächlich für Dienstleistungen des Verkäufers im Zuge der Abholzung/ Rodung der Kaufliegenschaft und für die Einräumung eines Wegeservitutes durch den Käufer von diesem an den Verkäufer bezahlt worden sind. Gegen die Richtigkeit der diesbezüglichen Argumentation des Berufungswerbers im Vorlageantrag sprechen auch die in Punkt V letzter Absatz des Kaufvertrages hinsichtlich der Rodung/ Abholzung und in Punkt VI bezüglich der Wegdienstbarkeit getroffenen nachstehend wörtlich wiedergegebenen Festlegungen:

#### *"V. Gewährleistung*

*Der Verkäufer verpflichtet sich, über Verlangen des Käufers auf eigene Kosten des Verkäufers die vom Käufer ausgezeigten Bäume bis zum 31.12.1999 auf dem Vertragsgrundstück zu schlägern und abzutransportieren, wobei das geschlägerte Holz dem Verkäufer verbleibt.*

#### *VI. Wegdienstbarkeit*

*Der Käufer räumt für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des Gst 323/24 dem Verkäufer und dessen Rechtsnachfolgern im Eigentum des Gst 323/21 das immerwährende und unentgeltliche Dienstbarkeitsrecht des Gehweges entlang der Nordgrenze des Gst 323/24 ein. Der Verkäufer nimmt diese Rechtseinräumung für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des Gst 323/21 an. Diese Dienstbarkeit wird im Grundbuch eingetragen."*

Aus diesen Vertragsbestimmungen geht eindeutig und zweifelsfrei hervor, dass der Verkäufer zu den Holzschlägerungen und deren Abtransport auf eigene Kosten verpflichtet war, wobei dem Verkäufer das geschlägerte Holz verbleiben sollte. Des Weiteren erfolgte die Wegerechtseinräumung durch den Käufer laut ausdrücklicher und unbestritten gebliebener Vertragslage unentgeltlich. Zusätzlich zu der vertraglich festgelegten Unentgeltlichkeit widerspricht es aber wohl auch jeder Lebenserfahrung, dass jener, der einem anderen Grundstückseigentümer eine Wegdienstbarkeit einräumt, für diese Rechtseinräumung durch ihn dem anderen Grundstückseigentümer (dem Berechtigten) auch noch ein Entgelt dafür bezahlt. Gerade das Gegenteil ist bei entgeltlicher Rechtseinräumung der Fall, bezahlt doch diesfalls der Dienstbarkeitsberechtigte dem Dienstbarkeitsbelasteten für dessen Rechtseinräumung ein Entgelt. Wären aber, wie dies der Berufungswerber im Vorlageantrag versucht glaubhaft zu machen, diese 262.000 S tatsächlich für die Einräumung des Wegerechtes und für die Abholzung/Rodung der Kaufliegenschaft bezahlt worden, dann erscheint es außerdem unerklärlich und es wurden vom Berufungswerber in der

Vorhaltbeantwortung hierfür auch keine stichhaltigen Gründe genannt, warum dann dieser Barbetrag neben dem offiziellen Kaufvertrag nicht ganz offen im Kaufvertrag als Entgelt für diese unter den Punkten V und VI des Vertrages angeführten Leistungen ausgewiesen und betragsmäßig diesen Vertragspunkten entsprechend zugeordnet worden ist. Dies rechtfertigt die Schlussfolgerung, dass mit der Barzahlung des Betrages von 262.000 S die Differenz zwischen dem im Kaufvertrag formell ausgewiesenen und dem auf Basis eines Quadratmeterpreises von 1.000 S tatsächlich vereinbarten Kaufpreis von 662.000 S abgegolten wurde. Für die Richtigkeit dieser Annahme spricht die unter Einbeziehung des Kaufpreises für das Vergleichsgrundstück unbedenkliche Aussage des Verkäufers und dass der dagegen im Widerspruch stehenden Argumentation des Berufungswerbers im Vorlageantrag die im Bedenkenvorhalt angeführte und unbestritten gebliebene Vertragslage diametral entgegensteht. Das Vorbringen im Vorlageantrag erweist sich daher in freier Beweiswürdigung als unglaubwürdige Schutzbehauptung, weshalb die begehrte nochmalige Vernehmung des Verkäufers mit der Fragestellung, ob der Betrag von 262.000 S für die Einräumung eines Wegeservitutes und für die Abholzung/Rodung der Verkaufliegenschaft bezahlt worden ist, unterbleiben konnte. Überdies vermag der Einwand in der Vorhaltbeantwortung, es seien ausschließlich Fragen hinsichtlich des Kaufpreises gestellt worden, als Begründung für die begehrte neuerliche Vernehmung des Verkäufers nicht stichhaltig zu überzeugen, denn wenn tatsächlich dieser Barbetrag nicht als Kaufpreis, sondern für die Dienstleistungen und für die Wegeservitut bezahlt worden wäre, wäre der Verkäufer durch die Fragestellung in keiner Weise angehalten und veranlasst gewesen, den tatsächlichen Zahlungsgrund zu verschweigen bzw. abzuändern. In diesem Zusammenhang wird noch erwähnt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 27.9.1995, 90/13/0054) es einer allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass einer früheren oder zeitnaher getätigten Aussage in der Regel ein höherer Wahrheitsgehalt zukommt als einer späteren abweichenden Aussage, was auch bezüglich einer neuerlichen Vernehmung des Käufers zu beachten wäre. Blieb aber die Richtigkeit der Aussage des Verkäufers unbestritten, dass der Käufer diesen Barbetrag von 262.000 S an den Verkäufer jedenfalls bezahlt hat und wurde nur deren Qualität (Kaufpreisrestzahlung oder Entgelt für Rodung und Wegeservitut) in Streit gezogen, dann ist die Abklärung dieses alleinigen Streitpunktes für die Entscheidung des Streitfalles nicht relevant und damit unerheblich. Nach der eingangs dargelegten Begriffsbestimmung der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes und der Rechtsmeinung des VfGH (Erk. 24.9.1982, B 246, 247/77, ÖS2B 1984, Heft 8, Seite 166) ist nämlich selbst dann für die Rechtsansicht des Berufungswerbers nichts gewonnen, wenn dieser Barbetrag von 262.000 S nicht als Kaufpreisrestzahlung (= Aussage des Verkäufers) und damit als Kaufpreis gewertet

wird, sondern im Einklang mit dem Berufungsvorbringen als vom Käufer gezahltes ("gewidmetes") Entgelt für die Dienstleistung des Abholzens durch den Verkäufer und für die Einräumung des Wegeservitutes durch den Käufer. Der in Frage stehende Betrag von 262.000 S zählt daher entweder als Kaufpreisrestbetrag oder als "sonstige Leistung" im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEstG zur Gegenleistung, von der die Grunderwerbsteuer zu bemessen ist.

Zusammenfassend vermachte das Berufungsvorbringen, dem überdies die Aussage des Verkäufers und die Vertragslage entgegenstand, nicht für die Rechtsansicht des Berufungswerbers zu streiten, dass der Barbetrag von 262.000 S nicht der Grunderwerbsteuer unterliege. Das Finanzamt hat folglich zu Recht neben dem bisher offen ausgewiesenen Kaufpreis von 400.000 S zusätzlich auch noch die streitigen 262.000 S als Gegenleistung für den Erwerb des Kaufliegenschaft angesehen und ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 262.000 S mit dem gegenständlichen Bescheid davon Grunderwerbsteuer in Höhe von 666,41 € (= 3,5 % von 262.000 S) vorgeschrieben. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 1. Juli 2003