



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 17. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. März 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung betr. die Aufhebung gem. § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat am 16.3.2009 zwei Bescheide erlassen, welche folgenden Wortlaut haben:

1. Der Bescheid vom 1. Juli 2008 wird aufgehoben.
2. Die Auswirkungen der Bescheidaufhebung auf Ihr Abgabekonto entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung. Begründung: ... (Hinweis auf VwGH v. 12.4.1984, 83/16/0083 betr. die Abzinsung von Landesdarlehen).

Dagegen richtet sich die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Zusammenziehung von Aufhebungs- und Sachbescheid unzulässig sei (das weitere Vorbringen befasst sich mit der Zulässigkeit bzw. Unzulässigkeit der Abzinsung des übernommenen Darlehens).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach Abs. 2 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Diese Bestimmung folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO. Ebenso wie nach § 307 Abs. 1 liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Werden beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden. Die Entscheidung über beide Berufungen kann verbunden werden (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Rz 44 ff zu § 299). Maßgeblich für die Entscheidung über den Sachbescheid ist also, dass der Aufhebungsbescheid zu Recht ergangen ist.

Was die Bewertung und die allfällige Abzinsung eines Landesdarlehens bei Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises für ein Grundstück (Miteigentumsanteil) betrifft, hat der Verwaltungsgerichtshof zuletzt im Erkenntnis vom 24.11.2011, 2010/16/0246, ausgeführt:

Der Grunderwerbsteuer unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

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

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 vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 5 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den Abgabenvorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

Nach § 14 Abs. 3 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Auf Grund des § 14 Abs. 3 BewG ist der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5 v.H. des Nennwertes

bis zur Fälligkeit verbleibt. Als Zeitpunkt, der für die Wertermittlung maßgebend ist, kommt der Zeitpunkt in Betracht, in dem die Steuerschuld entsteht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff der Gegenleistung im Sinn des § 5 GrEStG ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den Begriff der Gegenleistung im Sinne des bürgerlich-rechtlichen Begriffes der Gegenleistung hinausgeht. Er ist vielmehr im wirtschaftlichen Sinn 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 (§ 21 BAO) zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte Gegenleistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist.

Es ist daher nicht maßgebend, was die vertragschließenden Parteien als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat, was der Verkäufer also verlangen kann.

Übernimmt der Käufer zusätzlich zu dem vereinbarten Barpreis eine Schuld des Verkäufers, so stellt diese Schuldübernahme einen Teil der Gegenleistung dar, der gesondert mit seinem Wert anzusetzen ist. Als solcher kommt der Nennwert (§ 14 BewG) in Betracht, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder einen niedrigeren Wert rechtfertigen. Als "besondere Umstände" sind solche anzusehen, die vom Normalfall – gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen – erheblich abweichen. In einem solchen Fall könnte die übernommene Schuld allenfalls nach § 14 Abs. 3 BewG abgezinst werden.

Übernimmt der Käufer ein Darlehen nicht zusätzlich zum Kaufpreis, sondern in Anrechnung auf den Kaufpreis, so ist entscheidend, ob mit der Übernahme des Darlehens dieser Teil der Leistung des Käufers unmittelbar bewirkt wird und der bezeichnete "Kaufpreis" insoweit nur eine Rechengröße ist. Dies ist nach der Würdigung des Vertrages und seiner Begleitumstände zu beurteilen. Gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Verkäufer jemals die Zahlung des vollen Betrages, der als Kaufpreis bezeichnet ist, verlangen könnte, scheidet die Annahme aus, dass der im Vertrag als "Kaufpreis" bezeichnete Betrag auch der vereinbarte Betrag, den der Käufer zu leisten habe. Auch in einem solchen Fall könnte die übernommene Schuld allenfalls mit einem anderen Wert als dem Nennwert bewertet werden. Dies wäre etwa der Fall, wenn bei Abschluss des Kaufvertrages bereits die Zustimmung des Gläubigers zum Schuldnerwechsel vorliegt.

Ergibt sich hingegen, dass der Verkäufer den als (Gesamt-)Kaufpreis ausgewiesenen Betrag aufgrund des Kaufvertrages fordern könnte, sei es, wenn der Gläubiger der Übernahme des Darlehens nicht zustimmt, sei es nach dem freien Belieben des Verkäufers, ist der betragsmäßig festgehaltene Kaufpreis die tatsächlich zu erbringende Gegenleistung und somit Bemessungsgrundlage. In einem solchen Fall besteht für die gesonderte Bewertung des auf die Darlehensübernahme entfallenden Teiles kein Raum.

Im vorliegenden Fall haben die vertragsschließenden Parteien einen – wenn auch nicht ausdrücklich so bezeichneten – "Pauschalbetrag" vereinbart. Dieser soll durch Bezahlung eines Barbetrages und der Übernahme eines Darlehens berichtigt werden.

Die Aufhebung des Bescheides ist somit zu Recht erfolgt.

Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Gemäß § 93 Abs. 2 ist jeder Bescheid als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben. Erledigungen ohne Spruch sind also keine Bescheide. Erledigungen ohne Bescheidcharakter (Lastschriftanzeigen oder Buchungsmitteilungen, vgl. VwGH 26.1.2011, 2007/23/0103, 0108) sind daher keine rechtsmittelfähigen Bescheide und eine dagegen eingebrachte Berufung ist als unzulässig zurückzuweisen.

Linz, am 17. Jänner 2012