



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 9. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 12. August 2005, St.Nr., betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 7.3.2003 schlossen die BBGmbH. & Co KG und die Käufer einen Kaufvertrag über die gesamte Kaufliegenschaft, insgesamt 2103 m² Bauland in O.

Der Kaufpreis war mit Euro 581.382,67 ausgewiesen. Die Grunderwerbsteuer wurde vom Vertragserrichter selbst bemessen.

Mit Eingabe vom 21.3.2005 erstatteten die Verkäuferin, die persönlich haftende Gesellschafterin der Verkäuferin und die auf Seiten der Verkäuferin handelnden Personen unter ausführlicher Darstellung der Vorgänge betreffend Kaufvertrag vom 7.3.2003 Selbstanzeige.

Der Selbstanzeige waren folgende Unterlagen angeschlossen:

- 1.) Kurzmitteilung des Vertragsverfassers samt Vertragsentwurf vom 3.3.2003
- 2.) Kaufvertrag vom 7.3.2003
- 3.) Vereinbarung vom 10.3.2003
- 4.) Gutschrift vom 7.3.2003

- 5.) Telefax der BBGmbH vom 13.10.2004
- 6.) Telefax des Vertragserrichters vom 13.10.2004
- 7.) Telefax der BBGmbH vom 13.10.2004

Wesentlicher Inhalt der Selbstanzeige war, dass ein Kaufpreis von 10 Millionen Schilling, Euro 726.728,34 vereinbart und gezahlt worden sei.

"Nach der Errichtung dieses Kaufvertragsentwurfes sind die Käufer an die Verkäuferin herangetreten und haben dieser den Vorschlag unterbreitet, im Kaufvertrag einen niedrigeren als den vereinbarten Kaufpreis anzugeben, die Differenz sollte durch eine Zusatzvereinbarung abgeschlossen zwischen der BBGmbH einerseits und den Käufern andererseits in der Form ausgeglichen werden, dass eine als "a conto Zahlung für den Bau" deklarierte Zahlung von € 150.000,00 innerhalb von 4 Wochen an die BBGmbH bezahlt wird, ohne dass dieser Betrag tatsächlich auf Bauleistungen angerechnet werden sollte. Im Kaufvertrag sollte der Betrag von € 581.395,35 (= ATS 8 Millionen) angeführt werden."

Über den Differenzbetrag von € 4.667,01 (€ 150.000,00 Überweisungsbetrag abzüglich Kaufpreisanteil € 145.332,99) sei eine Gutschrift erteilt worden, die auf Bauleistungen angerechnet werden sollte.

Eine Änderung der Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer sei vom Vertragsverfasser abgelehnt worden, weshalb Selbstanzeige erstattet worden sei.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte mit den Bescheiden vom 12. August 2005 gemäß § 201 BAO die Grunderwerbsteuer jeweils mit € 12.717,75, ausgehend von einem anteiligen Kaufpreis von je € 363.364,17 fest.

Mit den Berufungen vom 9.9.2005 brachten die Berufungswerber (Bw) vor, dass entgegen der Selbstanzeige der Kaufpreis von € 581.382,67 sehr wohl von der Verkäuferin akzeptiert worden sei, da diese sehr stark an einem Auftrag zur Durchführung der Erd- und Baumeisterarbeiten an dem von den Bw geplanten Bauvorhaben interessiert gewesen sei.

Aus diesem Grunde sei auch der Vertragspunkt IX.) in den Kaufvertrag vom 7.3.2003 aufgenommen worden. Die Vereinbarung vom 10.3.2003 bezüglich der a conto Zahlung sei nicht mit der Verkäuferin, sondern mit der BBGmbH abgeschlossen worden. Diese habe sich durch die sofort vergebenen Erdaushubarbeiten einen Vorteil bei der künftigen Auftragsvergabe erhofft. Es sei jedoch nicht zur Auftragsvergabe an die Verkäuferin gekommen, weshalb beim LG Salzburg zwei Zivilprozesse anhängig seien.

Die Abgabenbehörde I. Instanz nahm daraufhin Einsicht in diese Gerichtsakte und setzte mit den Berufungsvorentscheidungen vom 8. Mai 2006 die Grunderwerbsteuer von € 12.717,75

auf € 16.540,80 hinauf. In die Bemessungsgrundlage wurden die von den Bw an die bauausführende BBGmbH bezahlten Entgelte für Bauleistungen in Höhe von € 218.473,-- zusätzlich zu den € 145.332,99 einbezogen.

Mit den Vorlageanträgen vom 9.6.2006 begehren die Bw die Festsetzung der Grunderwerbsteuer von € 290.691,34. Die Entgelte für die Bauleistungen seien nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, da kein "Bauherrnmodell" gegeben sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

A.) Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

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

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

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (VwGH 26.6.2003, 2003/16/0077).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) 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 zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht 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 GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihren Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. 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 Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand

gemacht wurde, bezogen ist (Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Es ist nicht maßgebend, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat (VwGH 25.3.2004, 2003/16/0106, sowie 5.8.2005, 2005/16/0104).

B.) Sachverhaltsfeststellung:

Unstrittig ist, dass seitens der Bw folgende Zahlungen an die Verkäuferin oder die BBGmbH geleistet wurden:

- a.) Der im Vertrag ausgewiesene Kaufpreis von € 581.382,67
- b.) Der aufgrund der Vereinbarung vom 10.3.2003 bezahlte Betrag von € 150.000,00
- c.) Teilbetrag vom 23.9.2003 in Höhe von € 101.205,00
- d.) Teilbetrag vom 30.10.2003 112.601,00
- e.) Vergleichsbetrag aus den Gerichtsverfahren in Höhe von € 40.000,00

Gesamtsumme daher: € 985.188,67

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus dass der Betrag a.) € 581.382,67 und ein Teilbetrag von b.) im Ausmaß von € 145.345,67, somit insgesamt € 726.728,34 (€ 363.364,17 je Erwerber) als Kaufpreis für die Liegenschaft vereinbart worden ist.

Die restlichen Beträge c.) bis e.) wurden im Sinne des Vertragspunktes IX. und aufgrund der Auftragsvergabe von Erdaushubarbeiten an die Fa. BBGmbH bezahlt.

C.) Beweiswürdigung:

Der unabhängige Finanzsenat geht bei seiner Beweiswürdigung von den von der Verkäuferin im Zuge der Selbstanzeige vorgelegten Unterlagen, deren Richtigkeit von den Bw nicht bestritten worden ist, aus.

Danach war der Vertragspunkt IX. bereits im Entwurf enthalten und somit nicht "Gegengeschäft" für die "Kaufpreisreduzierung". Diese "Kaufpreisreduzierung" fand erst nach der Übermittlung des Vertragsentwurfes an die Vertragspartner durch den Vertragserrichter (Schreiben vom 3.3.2003) statt. Die von der BBGmbH offensichtlich aufgrund der vereinbarten "Kaufpreisreduzierung" ausgestellte Gutschrift vom 7.3.2003 weist einen Betrag von € 4.667,01 aus. Die BBGmbH ging dabei offensichtlich von einem im neuen Kaufvertrag ausgewiesenen reduzierten Kaufpreis von € 581.395,35 aus. Der im tatsächlich unterfertigten

Vertrag ausgewiesene Kaufpreis beträgt allerdings € 581.382,67. Die Gutschrift hätte daher € 4.654,34 betragen müssen.

Die Differenz ist aufgrund der unterschiedlichen Umrechnungsarten zustande gekommen. Der Vertragsverfasser hat die Beträge mit 13,7603 umgerechnet, während die Parteien offensichtlich bei ihren Verhandlungen zwischen Vertragsentwurf und Vertragsunterzeichnung die Umrechnung mit 13,76 vorgenommen haben. So ist im Entwurf der Verkäuferin der Kaufpreis handschriftlich auf den Betrag € 581.395,35 korrigiert worden. Die BBGmbH hat zur Vertragsunterzeichnung die Gutschrift vom 7.3.2003 nach dieser Berechnung ausgestellt.

Vor allem aus dieser Gutschrift ist ersichtlich, dass die Vertragsparteien von Anfang an nur eine formale Kaufpreisreduktion beabsichtigt hatten ohne den Kaufpreis tatsächlich zu reduzieren zu wollen. Auch der Berechnungsfehler in der Euroumrechnung zeigt, dass die Parteien nicht über den Kaufpreis verhandelt haben und keine Reduktion des Kaufpreises, sondern durch die Vorgangsweise nur eine Verschleierung des tatsächlichen Kaufpreises beabsichtigt hatten. Denn ohne eine derartige Absprache ergäbe die Gutschrift vom 7.3.2003, ausgestellt durch die BBGmbH keinen wie immer gearteten Sinn.

Am 10.3.2003 wird eine Vereinbarung unterfertigt, wonach die Zahlung von € 150.000,00 für die geplanten Baumaßnahmen als a conto Zahlung für den Bau geleistet werde.

Diese Vereinbarung, die drei Tage nach der Vertragsunterfertigung erstellt wurde, diene im wesentlichen der Verschleierung der Kaufpreishinterziehung. Beabsichtigt war mit dieser Vereinbarung, die Zahlung der € 150.000,00 als für "geplante Baumaßnahmen als a conto Zahlung für den Bau" zu deklarieren. So fiel auch die Antwort des Vertragserrichters auf das Ersuchen der Verkäuferin, die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebührenseltbemesung zu korrigieren, aus. Sind doch die Argumente des Vertragserrichters:

- a.) Keine Personenidentität
- b.) Kein Zusammenhang mit dem Grunderwerb sondern mit den Bauleistungen.

Tatsache ist – selbst nach Abschluss der beiden Gerichtsverfahren – dass es bei der Nichtanrechnung des Betrages von 145.332,99 auf die Bauleistungen geblieben ist! Die Bw bestätigen in der Klagebeantwortung vom 27.5.2005, GZ, dass sie diese Überzahlung von € 145.332,99 geleistet haben. Es ist daher das Vorbringen in der Selbstanzeige glaubwürdig und durch Unterlagen und durch die tatsächliche Vertragsdurchführung belegt.

Der unabhängige Finanzsenat nimmt daher als erwiesen an, dass - wie im ursprünglichen Entwurf des Kaufvertrages ausgewiesen - der wahre Kaufpreis für die Liegenschaft mit € 726.728,34 vereinbart worden ist und auch – trotz anderslautender Formulierung im "offiziellen" Kaufvertrag vom 7.3.2003 und in der Vereinbarung vom 10.3.2003 – tatsächlich nicht

abgeändert worden ist. Aus der Gutschrift vom 7.3.2003 geht der wahre Wille der Vertragsparteien hervor. Diese Urkunde hätte sonst überhaupt keine Berechtigung und keinen Sinn. Mit dem enthaltenen Rechenfehler ist es wie oben dargestellt ein authentisches Dokument über die tatsächlichen Parteienabreden.

D.) Rechtliche Beurteilung:

Da – nach dem festgestellten Sachverhalt – die Bw für den Erwerb der Liegenschaft einen wahren Kaufpreis von € 726.728,34 zu zahlen sich verpflichtet hatten, ist dieser Betrag jedenfalls der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat zusätzlich zu diesem Kaufpreis das Entgelt für die von der BBGmbH erbrachten Erdaushubarbeiten der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Die Bw bringen vor, dass die zu den Bauherrnmodellen entwickelte Rechtsprechung auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist, da die Bw zweifelsfrei Bauherrn sind und zur Bauführung nicht verpflichtet waren.

Die Bw haben aber durch ihre eigene Argumentation, die vermeintliche Kaufpreisreduktion sei aufgrund der Vertragsbestimmung IX. erreicht worden, weil die Verkäuferin ein großes Interesse an der Auftragsvergabe gehabt habe, die Abgabenbehörde I. Instanz auf die Fährte des Erkenntnisses des VwGH vom 30.9.2004, 2004/16/0087, gelockt.

Anders als in der vorliegend zu beurteilenden Vertragsbestimmung IX. war in jenem Vertrag ausdrücklich formuliert:

"Der Vorteil, der dem Verkäufer mit dieser Vorgangsweise zufließen sollte, ergibt sich aus der im Punkt V) dieses Vertrages festgehaltenen Verpflichtung der Käuferin, dem Verkäufer die vertragliche Abwicklung des auf der Kaufliegenschaft von ihr zu errichtenden Projektes zu übertragen und hierfür dem Verkäufer das in Punkt V) angeführte Honorar zu bezahlen."

Nach dem Parteienwillen sollte der Vorteil, der dem Verkäufer aufgrund der Vertragspflichten der Käuferin gemäß Vertragspunktes V) zufließen sollte, ebenfalls Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG sein.

Ähnliches wollen die Bw in ihrem Vorbringen darstellen. Aufgrund des als erwiesen angenommenen Sachverhaltes diene die Vereinbarung vom 10.3.2003 der Verschleierung der Kaufpreishinterziehung.

Zweifelsohne war auf Seiten der Verkäuferin ein Interesse an der Baubeauftragung vorhanden, aber nicht als zusätzliches Entgelt für die Liegenschaftsveräußerung.

Durch die Hineinreklamation des Vertragspunktes IX. sollte zwar die Machtstellung als Verkäuferin genützt werden, aber nicht was die Kaufpreislukrierung betrifft, sondern zugunsten der eigenen Profession als Bauunternehmung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 25.2.1993, 91/16/0031, ausführlich mit der Frage, ob eine Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht und somit als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen ist, beschäftigt. Konkret ging es um Bauaufschließungskosten.

In diesem Erkenntnis hat der VwGH zur mehreren auch im vorliegenden Verfahren relevanten Fragen Stellung bezogen:

1.) Personenverschiedenheit:

"Nur der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, daß nach der Aktenlage von einer Personenverschiedenheit zwischen der KG und der Ges.m.b.H. zwar im rechtlichen, nicht jedoch im wirtschaftlichen Sinne gesprochen werden kann."

Die Rechtsverhältnisse waren mit jenen des vorliegenden Falles durchaus ident, nämlich GesmbH. und Co KG und Komplementär-GesmbH, wie sie auch im vorliegenden Falle auf Seiten der Verkäuferin bzw. bauausführenden GesmbH gegeben ist, ebenso hinsichtlich der Gesellschafter und Geschäftsführer beider Firmen.

2.) Vertragsgeflecht:

Im zit. Erkenntnis hat der VwGH auch ausgeführt, dass es nicht darauf ankommt an wen die Leistung erbracht wird, wenn der empfangende Dritte in die Vertragsgestaltung eingebunden ist, d.h. das Vertragsgeflecht wirtschaftlich gesehen eine Einheit bildet.

3.) Innerer Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb:

Der Verwaltungsgerichtshof hat unter Hinweis auf seine Rechtsprechung dargestellt, dass bei einem Verkauf einer Liegenschaft unter der Bedingung, dass der Verkäufer mit der Hausverwaltung oder mit der architektonischen Planung zu betrauen sei, oder dass mit einer bestimmten Person ein Gehsteigräumungsvertrag abzuschließen sei, es sich dabei nicht um Leistungen handle, die in einem inneren Zusammenhang mit der Erwerbung der Liegenschaft stehen.

Der vertragsgegenständliche Passus IX. ist ähnlich zu beurteilen. Dies insbesondere deshalb, da aufgrund des festgestellten Sachverhaltes der Vertragspunkt IX. zu keiner Kaufpreisreduzierung geführt hat, wie dies die Bw glaubhaft machen wollten. Durch die vereinbarte Nicht-

anrechnung auf die Bauleistungen ist der Kaufpreis eindeutig mit der ursprünglichen Vertragshöhe von € 726.728,34 festgelegt worden.

Die Bw waren auch nicht verpflichtet zu bauen. Es ist lediglich eine aufschiebende Bedingung enthalten, dass für den Fall der Bebauung unter bestimmten finanziellen Voraussetzungen, nämlich dann, wenn die Verkäuferin bzw die BBGmbH einen Preis akzeptiert, der um ein Viertel der Differenz zwischen Billigstbieter und Höchstbieter höher liegt als der Anbotspreis des Billigstbieters, der Verkäuferin der Auftrag zu erteilen sei.

Nach dem festgestellten Sachverhalt hatte Vertragspunkt IX. keine Auswirkungen auf die Kaufpreisbildung, stand also in keinem solchen (inneren) Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb, sodass das Entgelt für die beauftragten Bauleistungen nicht als zusätzliche Gegenleistung für den Grundstückserwerb zu beurteilen ist.

Salzburg, am 23. April 2008