



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DDr. Hans Esterbauer gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg, jetzt: Salzburg-Land, betreffend Grunderwerbsteuer 1999 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**

Mit Kaufvertrag vom 9. Juni 1993 (ERFNR. 315.470/93) erwarb die Bw von ihrer damaligen Alleingesellschafterin ES Liegenschaften der KG XY im Gesamtausmaß von 17.129 m<sup>2</sup> um einen vereinbarten Kaufpreis in Höhe von S 5.000.000, --.

Mit Nachtrag vom 11. Oktober 1993 (ERFNR. 324.316/93) wurde der Gesamtkaufpreis auf S 13,300.000, -- erhöht. Gemäß Vertragspunkt II. entfällt ein Teilkaufpreis von S 3,300.000, -- auf die Grundstücke 525 Baufläche/Garten und 528/2 LN sowie ein Betrag von S 10,000.000, - auf die Grundstücke 2189/1, 2189/2 und 1489 je LN. Mit Bescheid vom 1. Dezember 1993 wurde die Grunderwerbsteuer mit S 465.500,-- festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 15. Oktober 1999 wurde von der Bw der Antrag gestellt, die festgesetzte Grunderwerbsteuer abzuändern. Die RM habe die Verwertung bzw. Zwangsversteigerung der EZ 7.... eingeleitet, wobei aufgrund des derzeitigen Flächenwidmungsplanes eine rasche Umwidmung in Bauland nicht möglich und die Kaufvoraussetzung lt. Nachtrag zum Kaufvertrag durch die frühzeitige Verwertung der RM nicht mehr gegeben sei. Es sei daher nur mehr der Kaufvertrag für die Grunderwerbsteuerbemessung heranzuziehen, wo der Gesamtkaufpreis für die frühere EZ .. mit S 5 Mio festgelegt wurde. Die jetzige EZ 7.... sei ein Teil davon, da die Bauparzellen 525 und 528/2 verkauft wurden. Wie aus dem Nachtrag hervorgehe, wurden die Parzellen 525 und 528/2 mit S 3,3 Mio bewertet, sodass der Restbetrag von S 1,7 Mio als Kaufpreis für die Grundstücke 2189/1, 2189/2 und 1489 verbleibe. Diese könnten jedoch bis zur Verwertung nicht mehr in Bauland umgewidmet werden. Die Gemeinde hätte zum Kaufzeitpunkt die Umwidmung in Aussicht gestellt, was den im Nachtrag vereinbarten Kaufpreis von S 10 Mio gerechtfertigt hätte. Aufgrund der von der Bw nicht beeinflussbaren Verwertung wäre die anteilige Bemessungsgrundlage von S 10 Mio auf den bei der Versteigerung erzielten Kaufpreis zu reduzieren.

Mit angefochtenem Bescheid vom 25. Oktober 1999 wurde der Antrag auf Abänderung der Grunderwerbsteuer abgewiesen, da nur eine Verringerung der Gegenleistung und nicht eine Wertminderung am Vertragsobjekt eine Änderung der Grunderwerbsteuer bewirken könne.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben. Geschäftsgrundlage für den Kaufvertrag sei der Umstand gewesen, dass sich die Grundstücke 2189/1, 2189/2 und 1489 (nunmehr 1489/1 bis 1489/6) im Grünland befinden. Aufgrund der Zusicherung der Gemeinde, diese Grundstücke umzuwidmen, sei die Erhöhung des Kaufpreises erfolgt. Da die in Aussicht gestellte Umwidmung dieser Parzellen in Bauland in absehbarer Zeit unwahrscheinlich sei, sei die Geschäftsgrundlage für den Nachtrag entfallen. Der Nachtrag sei von der Bw angefochten worden und rechtsunwirksam. Durch den Wegfall der Geschäftsgrundlage für den Nachtrag und dessen Rechtsunwirksamkeit sei die Gegenleistung für diese 3 Grundstücke von S 10 Mio auf die Hälfte sohin um S 5 Mio reduziert, sodass die Grunderwerbsteuer um S 175.000,-- (3,3 % von S 5 Mio) zu reduzieren sei.

Mit Vorhalt vom 19. Oktober 2002 wurde die Bw gebeten, zwischen den Vertragsparteien geschlossene Vereinbarungen hinsichtlich Kaufpreisminderung und Nachweise über den Rückfluss des Teilkaufpreises vorzulegen.

Mit dem Antwortschreiben wurden weder die geforderten Vereinbarungen noch Nachweise vorgelegt. Es wurde darauf hingewiesen, dass auf den Parzellen 1489/1 bis 1489/6, die bis zur Umwidmung im Jahre 1998 im Grundbuch als Baufläche ausgewiesen gewesen seien, neben einer Energiefertighausiedlung (GEC&ICO Programm) auch eine für den Tourismus und sonstige Verwendung regionale CYBERCOMENERGIEPYRAMIDE als Prototyp für jede Gemeinde im Zentraleuropäischen Raum im Rahmen des GEC&ICO Programms hätte entstehen sollen. Weiters wurde umfangreich vorgebracht, dass eine "einmalige Symbiose von Krimineller Energie von Kommunalpolitikern und der zur R.... Organisation gehörenden Finanzierungsinstitute und Investmentfirmen" die Bw, ihre Gläubiger sowie die lokalen Finanzbehörden betrogen hätten.

Die Berufung wurde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, da bei Wertminderung des Kaufobjektes eine Rückerstattung nicht vorgesehen und die Kaufpreisminderung nicht nachgewiesen worden sei.

Es wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Aus den beigelegten Gerichtsunterlagen ist zu entnehmen, dass die RM die Liegenschaften um ein Meistbot von S 2,22 Mio erwarb. Weiters wurde ergänzend eingewendet, dass an die Verkäuferin insgesamt S 8,2 Mio für alle Grundstücke ausbezahlt worden seien, weshalb für den Betrag von S 5,1 Mio zu viel Grunderwerbsteuer entrichtet worden sei.

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

§ 17 GrEStG 1987 lautet:

*" (1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,*

*1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,*

*2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,*

*3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird.*

*(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1 und 2 sinngemäß.*

*(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,*

*1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,*

*2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.*

*(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.*

*(5) Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung. "*

§ 17 GrEStG bezieht sich - ebenso wie die Tatbestände des § 1 Abs 1 GrEStG - ausschließlich auf das den Anspruch auf Übereignung begründende Verpflichtungsgeschäft. Ob das Verpflichtungsgeschäft erfüllt worden ist, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges, also des Verpflichtungsgeschäftes, nicht maßgebend (vgl. VwGH 09.08.2001, 2000/16/0085).

In Abs. 3 des oben zitierten § 17 GrEStG 1987 sind die Bestimmungen für den Fall der Herabsetzung der Gegenleistung für das Grundstück enthalten. Unter den in den Z 1 und 2 festgesetzten Voraussetzungen wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend niedriger festgesetzt bzw. im Falle der bereits erfolgten Festsetzung entsprechend abgeändert.

Wird die Gegenleistung durch "Vereinbarung" der Beteiligten herabgesetzt, so ist ein Erstattungsanspruch nur gegeben, wenn die Herabsetzung "innerhalb von drei Jahren" seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet (§ 17 Abs. 3 Z 1 GrEStG). Wenn die Herabsetzung auf Grund eines Anspruches nach §§ 932 und 933 ABGB vollzogen wird, so besteht keine Fristbeschränkung.

Neben einer Herabsetzung aufgrund der §§ 932 und 933 ABGB wäre auch noch eine Preisminderung im Wege der Vertragsanpassung bei unwesentlichem Irrtum (§ 872 ABGB) denkbar (vgl. Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, § 17 Tz 85a).

Es handelt sich bei § 17 GrEStG um eine Begünstigungsbestimmung. Bei Begünstigungsbestimmungen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber

der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Dr. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 17 GrEStG 1987 Rz 6, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Eine Kaufpreisminderung durch Vereinbarung innerhalb der gesetzlichen Frist wurde im Berufungsbegehren weder behauptet noch nachgewiesen (siehe Vorhalt vom 19. Oktober 2002).

Im Antrag vom 15. Oktober 1999 wird vorgebracht, dass eine rasche Umwidmung in Bauland nicht möglich und daher die Kaufvoraussetzung für den Nachtrag nicht mehr gegeben sei. In der Berufung wird eingewendet, die Umwidmung der Grundstücke 2189/1, 2189/2 und 1489 in Bauland sei Geschäftsgrundlage für den Nachtrag gewesen. Der Nachtrag sei von der Bw erfolgreich angefochten worden und rechtsunwirksam.

Hiezu ist festzuhalten, dass diesbezüglich keine Urkunden oder sonstigen Nachweise beigebracht wurden. Der Nachtrag vom 11. Oktober 1993 enthält keinen Hinweis auf eine vertraglich vereinbarte (und damit nachvollziehbare) Geschäftsgrundlage oder Bedingung.

Ein anderer gesetzlicher Anspruch auf Kaufpreisminderung ist dem Berufungsbegehren nicht zu entnehmen.

Wie oben dargestellt, obliegt es dem Antragsteller die Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Hinzu kommt, dass es sich im konkreten Fall um eine Leistungsbeziehung (Kaufvertrag und Nachtrag) zwischen Gesellschaft und der damaligen Alleingesellschafterin handelt. Auf derartige Vereinbarungen sind im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz besondere Grundsätze anzuwenden:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 19.05.1993, 91/13/0045, mwN).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im

Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. hierzu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 22.06.1993, 93/14/0067).

Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (vgl. VwGH 30.06.1994, 92/15/0221).

Auch unter diesem Gesichtspunkt genügt es nicht, lediglich zu behaupten, es sei eine Bedingung bzw. Geschäftsgrundlage vereinbart gewesen und diese erfolgreich durchgefochten worden, ohne entsprechende Umstände und Nachweise darzulegen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Während im § 4 GrEStG 1987 die Gegenleistung grundsätzlich zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer erklärt wird, wird im § 5 GrEStG 1987 der Umfang und der Begriff der Gegenleistung näher erläutert.

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (siehe Dr. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5 GrEStG 1987 Rz 6, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Dem Antrag der Bw die Grunderwerbsteuer nach den tatsächlich an die Verkäuferin bezahlten Beträgen zu bemessen, ist entgegenzuhalten, dass sich die Gegenleistung an der versprochenen Leistung orientiert. Eine spätere Wertminderung des Kaufobjektes, Maßnahmen von dritter Seite, die die geplante Verwertung der Liegenschaft beeinflussen, oder der Umstand, dass das erworbene Objekt nicht die Erwartungen erfüllt, ändert noch nicht den Umfang der Leistungsverpflichtung gegenüber dem Verkäufer.

§ 17 GrEStG 1987 stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Das Gesetz lässt die Festsetzung der Abänderung der Steuer nur in den

in den Absätzen 1 bis 3 des § 17 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu (vgl. VwGH 25.02.1993, Zl. 92/16/0160).

Nur wenn sich aus den in § 17 Abs. 3 GrEStG 1987 normierten Gründen eine Änderung der Gegenleistung(-sverpflichtung) ergibt, ist die Grunderwerbsteuer zu erstatten.

Die Voraussetzungen für eine Herabsetzung der Grunderwerbsteuer sind nicht erfüllt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 25. April 2003