

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.S., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 13. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 4. Februar 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 22. Juli 2003 verkaufte und übergab E.G. als Verkäufer die neu gebildete Liegenschaft GSt X Grundbuch Y an A.S. als Käufer, welcher diese Liegenschaft kaufte und in sein Alleineigentum übernahm. In Punkt IV des Kaufvertrages wurde der "angemessene" Kaufpreis für das als Freiland gewidmete Vertragsgrundstück mit 56.327,- € festgesetzt und darin noch festgehalten, dass dessen Zahlung bereits vor Errichtung dieser Vertragsurkunde erfolgt sei, weshalb der Verkäufer mit deren Unterrichtung auch den vollständigen Erhalt des vereinbarten Kaufpreises bestätigt. Mit Abgabenerklärung eingereicht am 30. Juli 2003 wurde dieser Rechtsvorgang dem Finanzamt angezeigt.

Im Verfahren um die grundverkehrsbehördliche Genehmigung dieses Rechtserwerbes vertrat die Bezirks- Grundverkehrskommission in dem im Akt vorliegenden Schreiben vom 22. September 2003 die Rechtsmeinung, die Vereinbarung eines- gegenüber dem Verkehrswert der Vertragsliegenschaft- überhöhten Kaufpreises würde den Versagungsgrund des § 7 Abs. 1 lit g TirGVG bilden. Da die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages von der Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängt, schlossen die Vertragsparteien eine undatierte Nachtragsvereinbarung ab, womit ausgehend von einem nunmehrigen Quadratmeterpreis von 10 € (bisher: 18,17 €) der Kaufpreis für die Vertragsliegenschaft in

Punkt III mit 31.000,- € neu festgesetzt wurde. Im Übrigen blieben nach Punkt IV. sämtliche Bestimmungen des Kaufvertrages vom 22. Juli 2003 vollinhaltlich aufrecht. Die Bezirks-Grundverkehrskommission erteilte daraufhin mit Bescheid vom 24. November 2003 dem Rechtserwerb die beantragte grundverkehrsbehördliche Genehmigung. Diese Nachtragsvereinbarung und die Abgabenerklärung mit einer nunmehr ausgewiesenen Gegenleistung von 31.000 € wurden am 16. Dezember 2003 dem Finanzamt angezeigt.

Mit Vorhalt vom 8. Jänner 2004 ersuchte das Finanzamt um folgende Auskunft:

"Lt. o.a. Vertrag erfolgte die Zahlung des Kaufpreises in Höhe von 56.327,- bereits vor Errichtung der Vertragsurkunde.

In der Nachtragsvereinbarung wurde der Kaufpreis mit 31.000,- neu festgesetzt.

Um Vorlage einer Kopie des Beleges über die Rücküberweisung des Differenzbetrages in Höhe von 25.327,- von G.E. an S.A. wird gebeten."

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde vom rechtlichen Vertreter des Käufers mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 Folgendes wörtlich mitgeteilt:

"In Beantwortung der mit Ihrem Ergänzungsansuchen vom 8.1.2004 ergangenen Anfrage erstatte ich die höfliche Mitteilung, daß der Kaufpreis für die Vertragsliegenschaft zwar entsprechend der Nachtragsvereinbarung auf € 31.000,- herabgesetzt wurde, die dem Verkäufer obliegende Rückzahlung des Differenzbetrages zum ursprünglich vereinbarten Kaufpreis von € 56.327 aber noch aussteht. Ich erlaube mir jedoch die Anmerkung, daß der Kaufvertrag vom 22.7.2003 von der Grundverkehrsbehörde nur in der durch die Nachtragsvereinbarung modifizierten Fassung genehmigt wurde. Die GrESt- Schuld entsteht daher- mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des vertragsmäßigen Rechtserwerbs- von vornherein nur aufgrund des durch die Nachtragsvereinbarung abgeänderten Kaufvertrages, wonach der Kaufpreis für die Vertragsliegenschaft mit € 31.000,-- festgesetzt wurde. Insoweit handelt es sich dabei um keine nachträgliche Herabsetzung des Kaufpreises gemäß § 17 (3) GrEStG, sondern um eine erstmalige Festsetzung des Kaufpreises, weshalb die Rechtsmeinung vertreten wird, dass die Bemessung der durch den gegenständlichen Rechtsgeschäftsabschluß ausgelösten Grunderwerbsteuer unabhängig von der Frage, ob bereits eine Rückzahlung des Differenzbetrages von € 25.327 erfolgte, auf Grundlage des geminderten Kaufpreises von € 31.000,-- zu erfolgen hat."

Mit Bescheid vom 4. Februar 2004 setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang gegenüber dem Käufer ausgehend von einer Gegenleistung (Kaufpreis) in Höhe von 56.327,00 € die Grunderwerbsteuer mit 1.971,45 € fest. Begründend wurde angeführt, lt. Kaufvertrag vom 22. Juli 2003, Punkt IV sei die Zahlung des darin vereinbart gewesenen Kaufpreises bereits vor Errichtung der Vertragsurkunde erfolgt. Ein Nachweis der Rückübertragung der Kaufpreisdifferenz in Höhe von 25.327,- € sei nicht erbracht worden. Es sei daher der ursprünglich von den Vertragsparteien angegebene Kaufpreis der Bemessung zugrunde zu legen.

Dieser Grunderwerbsteuerbescheid wurde mit Berufung insoweit bekämpft, als die Steuerbemessung auf Basis einer 31.000 € übersteigenden Bemessungsgrundlage erfolgte. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Rechtserwerb des A.S. (Bw.) sei von der Grundverkehrsbehörde nur zum Preis von 31.000,- € bewilligt worden. Hingegen habe die Grundverkehrsbehörde dem Ankauf des Vertragsgrundstückes zum ursprünglich vereinbarten Kaufpreis von 56.327,- € keine Genehmigung erteilt. Da sohin auch die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG nur in Ansehung des grundverkehrsbehördlich bewilligten Grundkaufes

eintreten konnte, hätte das Finanzamt der Steuerbemessung nur den Kaufpreis von 31.000,- € zugrunde legen dürfen. Der ursprünglich vereinbarte Rechtserwerb des Bw. am Vertragsgrundstück zum Kaufpreis von 56.327,- € sei ja mangels Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung niemals wirksam geworden. Bei dieser Konstellation komme der vom Finanzamt aufgeworfenen Frage, ob nach vorangegangener Bezahlung des von den Rechtsgeschäftspartnern ursprünglich vereinbarten höheren Kaufpreises noch vor Bemessung der Grunderwerbsteuer eine Rückzahlung des Differenzbetrages von 25.327,- € zum mit Nachtragsvereinbarung neu festgesetzten Kaufpreises erfolgt sei, keine rechtliche Bedeutung zu. Die GrESt- Schuld entstand nämlich mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des vertragsmäßigen Rechtserwerbs - von vornherein nur auf Grund des durch die Nachtragsvereinbarung abgeänderten Kaufvertrages.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2004 stützte das Finanzamt (nachdem am 20. Februar 2004 nochmals fermündlich bezüglich einer etwaigen Rückzahlung beim Käufer rückgefragt wurde) auf die Begründung, der Kaufpreis (gemeint wohl der Differenzbetrag) werde lt. Auskunft des Verkäufers nicht rückerstattet.

Daraufhin wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde noch Folgendes eingewendet. Vom Bw. sei niemals behauptet worden, dass die Kaufpreisdifferenz nicht zurückerstattet werde. Der Bw. äußerte bloß die – hiermit ausdrücklich aufrecht erhaltene- Rechtsauffassung, dass der von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgeworfenen Frage, ob nach vorangegangener Bezahlung des von den Rechtsgeschäftspartnern ursprünglich vereinbarten Kaufpreises durch den Bw. noch vor bescheidmäßiger Bemessung der Grunderwerbsteuer eine Rückzahlung des Differenzbetrages von 25.327 € durch den Liegenschaftsverkäufer erfolgt sei, keine rechtliche Bedeutung zukomme. Nochmals werde darauf hingewiesen, dass der gegenständliche Erwerb der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurft habe. Nachdem der ursprünglich von den Vertragspartnern vereinbarte Kaufpreis den Verkehrswert des Vertragsgrundstückes um mehr als 30 % überstieg und damit der Versagungsgrund des § 7 Abs. 1 lit. g TirGVG vorlag, sei die grundverkehrsbehördliche Genehmigung für diesen Rechtsvorgang erst erteilt worden, als mit der Nachtragsvereinbarung der Kaufpreis von den Vertragspartnern mit 31.000,- € neu festgesetzt worden war. Gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG könne daher die Steuerschuld von vornherein nur in Ansehung des grundverkehrsbehördlich genehmigten Rechtsvorganges eingetreten sein. Die Grunderwerbsteuerbemessung hätte daher unabhängig davon, ob der Differenzbetrag zum ursprünglich vereinbarten Kaufpreis von 56.327,- € vom Verkäufer bereits an den Bw. refundiert worden sei oder dessen Rückzahlungsanspruch noch aufrecht bestehe, nur auf Basis des von den Vertragspartnern neu festgesetzten Kaufpreises von 31.000,- € erfolgen dürfen, da der

grunderwerbsteuerpflichtige Rechtsvorgang nur zu den Bedingungen der undatierten Nachtragsvereinbarung die zu seiner Wirksamkeit notwendige grundverkehrsbehördliche Genehmigung erlangt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr 309/1987 idgF. unterliegen der Grunderwerbsteuer bestimmte Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Darunter fällt laut Ziffer 1 der zitierten Gesetzesstelle ein Vertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Steuerbarer Vorgang ist nach dieser Gesetzesstelle der Rechtsvorgang, der dem Erwerb zu Grunde liegt, zB also der Kaufvertrag. Ein Erwerbsvorgang wird bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht. Der Erwerbsvorgang ist demzufolge verwirklicht, sobald die vertragsschließenden Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgemacht haben, mögen seine Rechtswirkungen auch (zB. die durch den steuerpflichtigen Erwerbsvorgang ausgelöste Steuerschuld) infolge beigesetzter Bedingung oder erforderlicher Genehmigung erst später eintreten. Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, ist ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach § 1 GrEStG, zu beurteilen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 74a zu § 1 GrEStG 1987 und die dort referierte VwGH-Rechtsprechung).

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Entsteht die Steuerschuld nach § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit der Erteilung der Genehmigung, so sind dennoch für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer die Verhältnisse (Steuersatz, Besteuerungsgrundlagen) am Tag des Vertragsabschlusses maßgeblich (nochmals Fellner, Rz 35 zu § 8 GrEStG 1987). Es ist mit Vorbedacht zwischen dem Erwerbsvorgang als Rechtsakt und dem Entstehen der Steuerschuld bei Eintritt einer Bedingung oder Genehmigung zu unterscheiden.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 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. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht 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. So dürfen bei der Beantwortung der Frage,

in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen (dem Abschlusswillen) der Vertragspartner hat. 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. Es ist daher nicht maßgebend, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat. Ob die tatsächlich vereinbarte Gegenleistung beurkundet wurde, ist somit unerheblich; die tatsächlich gegebene Gegenleistung ist auch dann maßgebend, wenn sie entgegen einer Beurkundung geleistet wurde (siehe Fellner, Rz 5, 10 und 19 zu § 5 GrEStG 1987).

An Sachverhalt war im gegenständlichen Berufungsfall davon auszugehen, dass unter Punkt IV des Kaufvertrages vom 22. Juli 2003 die beiden Vertragspartner den "angemessenen" Kaufpreis der als Freiland gewidmeten Vertragsliegenschaft einvernehmlich pauschal mit 56.327,- € festgesetzt haben. Es herrschte somit Willensübereinstimmung und Abschlusswille hinsichtlich Kaufgegenstand und Kaufpreis. Die Zahlung dieses Kaufpreises erfolgte bereits vor Errichtung dieser Vertragsurkunde, weshalb der Verkäufer mit deren Unterrichtung auch den vollständigen Erhalt des vereinbarten Kaufpreises bestätigte. In dieser frei vereinbarten Gegenleistung kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hatte. Mit Schreiben vom 22. September 2003 teilte die Bezirks-Grundverkehrskommission bezüglich dieses zwischen E.G. und A.S. abgeschlossenen Kaufvertrages mit, dieser Rechtserwerb sei deshalb nicht zu genehmigen, weil gemäß § 7 Abs. 1 lit. g TirGVG der vereinbarte Kaufpreis von 56.327,- € für das zu ererbende Recht den Verkehrswert um mehr als 30 % übersteige. Augenscheinlich ausschließlich – dies geht aus Punkt III der Nachtragsvereinbarung in einer nicht mehr zu überbietenden Deutlichkeit hervor – um diese Genehmigungsvoraussetzung zu erfüllen haben die Vertragspartner mit dieser Nachtragsvereinbarung den Kaufpreis mit 31.000,- € neu festgesetzt. Nach deren Punkt IV blieben im Übrigen sämtliche Bestimmungen des Kaufvertrages vom 22. Juli 2003 vollinhaltlich aufrecht. Auffallend ist, dass in der Nachtragsvereinbarung keinerlei vertragliche Bestimmungen festgehalten wurden, ob überhaupt und auf welche Weise es zu einer Rückzahlung des Differenzbetrages zwischen dem bereits geleisteten Kaufpreis von 56.327,- € und dem neuen Kaufpreis von 31.000,- € kommen sollte. In Beantwortung eines Bedenkenvorhaltes räumte der einschreitende rechtliche Vertreter mit Schreiben vom 20. Jänner 2004 selbst ein, dass es bislang noch zu keiner Rückzahlung des Differenzbetrages gekommen sei. Da die undatierte Nachtragsvereinbarung zwischen dem 22. September 2003 (Schreiben der Grundverkehrsbehörde) und dem 14. Oktober 2003 (Datum der weiteren

Anzeige laut Bescheid der Grundverkehrsbehörde) abgeschlossen worden war, konnte das Finanzamt gesichert davon ausgehen, dass es jedenfalls innerhalb eines Zeitraumes von ca 4 Monaten noch zu keiner Rückzahlung des Differenzbetrages gekommen ist. Das Finanzamt hat nämlich am 20. Februar 2004 im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung beim Bw. bezüglich einer Rückzahlung nachgefragt und die diesbezügliche Antwort wurde wie folgt in einem Aktenvermerk festgehalten: "Herr A.S. hat heute tel. bestätigt, daß der KP nicht rückerstattet wird". Die Aussage des Bw. wurde in der Begründung der Berufungsvorentscheidung angeführt und damit vorgehalten. Im Vorlageantrag wurde lediglich eingewendet, vom Bw. sei nie behauptet worden, dass der Differenzbetrag nicht rückerstattet werde. Der Bw. äußerte bloß die Rechtsauffassung, der Rückzahlung des Kaufpreises komme keine rechtliche Bedeutung zu. Mit diesem Vorbringen wurde nicht dezidiert eingewendet, das Finanzamt habe die am 20. Februar 2004 vom Bw. erhaltene Auskunft in der Begründung der Berufungsvorentscheidung unrichtig wiedergegeben. Auch wurden in keiner Weise Umstände angeführt geschweige denn nachgewiesen die aufzeigen würden, dass eine Rückzahlung des Differenzbetrages zwischen den Vertragspartnern überhaupt vereinbart und bis wann eine solche Rückzahlung erfolgen werde.

Zusammenfassend geht die Abgabenbehörde zweiter Instanz in freier Beweiswürdigung an Tatumständen davon aus, dass die beiden Vertragspartner im Kaufvertrag vom 22. Juli 2003 jenen Kaufpreis festgelegt haben, der ihren subjektiven Vorstellungen eines angemessenen Wertansatzes entsprach. Dieser Kaufpreis war von dem kaufenden Bw. bereits vor Vertragsunterfertigung bezahlt worden. Mit der undatierten Nachtragsvereinbarung legten die Vertragspartner, um damit die Voraussetzungen für die grundverkehrsbehördliche Genehmigung im Sinne des diesbezüglichen Schreibens der Grundverkehrsbehörde formal zu erfüllen, den Kaufpreis mit nunmehr 31.000,- € neu fest. Eine tatsächliche Rückzahlung des Differenzbetrages erfolgte hingegen, da ja der höhere Kaufpreis sowieso ihren Wertvorstellungen entsprach, zwischen den Vertragspartnern nicht und wurde augenscheinlich "intern" ausgeschlossen. Diese Schlussfolgerung lässt sich mit den Denkgesetzen vereinbar daraus ableiten, weil zum einen die Nachtragsvereinbarung keinerlei Festlegungen hinsichtlich der Zeit und der näheren Modalitäten über eine Rückzahlung enthält und zum anderen über einen Zeitraum von mehreren Monaten keine Rückzahlung vorgenommen wurde. An Sacherhalt ist schlüssig davon auszugehen, dass der in der Nachtragsvereinbarung (Punkt III) neu festgesetzte Kaufpreis, der nicht der im Kaufvertrag zum Ausdruck gekommenen autonom erfolgten Willensübereinstimmung und damit dem Abschlusswillen der Vertragsparteien über Kaufgegenstand und Preis entsprach, letztlich nur zur Beseitigung des bislang einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung entgegenstehenden Versagungsgrundes des § 7 Abs. 1 lit. g TirGVG diente und nur zu diesem Zweck formal vertraglich festgelegt wurde. Tatsächlich blieb es hingegen bei jenem höheren Kaufpreis, über den im Kaufvertrag Abschlusswille bestand und um den der

Verkäufer die Vertragsliegenschaft dem Käufer bereits überlassen und der vom Käufer schon bezahlt worden war. Es kommt somit für die Beurteilung der Gegenleistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht auf die beurkundete, sondern auf die tatsächlich gegebene Gegenleistung an, gehört doch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gegenleistung jene Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt (siehe Fellner, Rz 6 zu § 5 GrEStG). Für die Besteuerung war im Streitfall daher die tatsächlich gegebene Gegenleistung und nicht der in der Nachtragsvereinbarung beurkundete Kaufpreis maßgebend. Daran ändert auch der Einwand nichts, dass der Kaufvertrag auf Basis des in der Nachtragsvereinbarung festgelegten niedrigeren Kaufpreises grundverkehrsbehördlich genehmigt worden war. Es war zwar für den behördlich genehmigten Rechtsvorgang formell ein Kaufpreis von 31.000,- € dokumentiert, tatsächlich bezahlt wurde aber jedenfalls bislang der für die Überlassung der Vertragsliegenschaft ursprünglich vereinbarte Kaufpreis von 56.327,- € Für die Beurteilung der Gegenleistung kam es nicht auf den formell beurkundeten, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf den tatsächlich geleisteten Kaufpreis an. Das Berufungsvorbringen vermochte somit eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides nicht aufzuzeigen, weshalb wie im Spruch ausgeführt die Berufung abzuweisen war.

Innsbruck, am 1. Februar 2005