

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/5100179/2011

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Isolde Zellinger in der Beschwerdesache Ing. Stefan Vogetseder, Würmerfeld 37, 4760 Raab, über die Beschwerde vom 15. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (Gebühren und Verkehrsteuern) vom 23. November 2010, ErfNr. 55-202.339/2006, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Am 24. Jänner 2006 hat Ing. Stefan Vogetseder, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., die folgenden zwei getrennten Rechtsgeschäfte abgeschlossen:

1. Kaufvertrag

Die Biowärme-Raab GesmbH, vertreten durch deren einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer Josef Berger, verkauft dem Bf die ganze Liegenschaft EZ 647, GB Raab, bestehend aus dem Grundstück 364/2 samt dem darauf befindlichen

Haus Römerweg 376a und der darin befindlichen Biomasse-Heizanlage, um einen Barkaufpreis von 40.000 Euro und gegen Übernahme und Abdeckung von pfandrechtlich sichergestellten Forderungen in Höhe von 3.919,56 Euro. Mit der Allgemeine Sparkasse OÖ Bankaktiengesellschaft als Hauptgläubigerin der Biowärme-Raab GesmbH wird vereinbart, dass mit Auszahlung des vereinbarten Kaufpreisteiles von 40.000 Euro der Löschung sämtlicher ob der Kaufliegenschaft intabulierter Pfandrechte zugestimmt wird. Der Schriftenverfasser führt für dieses Rechtsgeschäft eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer (GrEst) von der Gesamtgegenleistung in Höhe von 43.919,56 Euro durch.

Der zuletzt zum 1.1.1993 festgestellte Einheitswert für das (Fabriks-)Grundstück 364/2 hat 23.327,98 Euro betragen.

2. Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag

Gleichzeitig wird die Parifizierung obiger Liegenschaft vereinbart und kauft Josef Berger die zukünftige Wohnungseigentumseinheit Top 2 gemäß dem Nutzwertgutachten vom 30. November 2005 wiederum vom Bf.

Präambel: Im Zuge des zwischen Ing. Stefan Vogetseder und der Biowärme-Raab GesmbH errichteten Kaufvertrages wurde mit der nunmehrigen Käuferseite bereits vereinbart, dass ... eine Parifizierung der Liegenschaft vorgenommen und die Wohnungseigentumseinheit Top 2 auf die kaufende Partei übertragen wird. Im Hinblick darauf, dass in dem zu übertragenden Top 2 erhebliche Investitionen zu tätigen sind, wird der Kaufpreis mit 1 Euro festgelegt.

Im Zuge einer Prüfung des Finanzamtes hat sich herausgestellt, dass sich nach Angaben des Bf die Biowärme-Raab GmbH (zwischenzeitig im Firmenbuch gelöscht) in finanziellen Schwierigkeiten befunden habe und deshalb deren Hauptgläubiger, die Allgemeine Sparkasse OÖ Bankaktiengesellschaft, einen Käufer für die Liegenschaft gesucht habe. Ursprünglich hätte die Bank 200.000 Euro für die Liegenschaft verlangt. Für diese Summe habe sich allerdings kein Käufer gefunden. Der Bf habe sodann 25.000 Euro geboten; letztendlich habe man sich nach einer Besichtigung des desolaten Gebäudes auf 40.000 Euro geeinigt. Josef Berger habe dem Verkauf der Liegenschaft aber nur unter der Voraussetzung zugestimmt, dass er einen Teil der Liegenschaft (177/588 Anteile) unentgeltlich erwerben kann.

Diesen Umstand hat das Finanzamt als weitere Gegenleistung gewertet und daher mit Bescheid vom 23. November 2010 die GrEst für den Kauf der ganzen Liegenschaft gemäß § 201 BAO neu in Höhe von 2.274,52 Euro festgesetzt. Als weitere Bemessungsgrundlage hat das Finanzamt den anteiligen 3-fachen Einheitswert (21.066,60 Euro) herangezogen.

Dagegen hat der Bf am 15. Dezember 2010 Berufung eingelegt, weil die Liegenschaft, die Josef Berger behalten durfte, definitiv nichts wert sei. Diese Räumlichkeit habe keinen eigenen Eingang, kein Fenster, keine Sanitäranlagen. Weiters sei ein schrottreifes Versuchsobjekt drinnen. Ein Abriss bzw. eine Entsorgung würde sehr viel Geld kosten.

Das Finanzamt hat die Berufung am 8. Februar 2011 dem UFS vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Ergänzende Ermittlungen des BFG haben ergeben:

Lt. Grundbuchsstand hat das Grundstück 364/2 eine Fläche von 745 m² und davon beträgt die Baufläche 248 m². Es besteht eine Dienstbarkeit des Gehens, Fahrens und Parkplatzes zu Lasten der Grundstücke 363 und 364/1, welche seit 2012 wiederum zu 335/598 Anteilen im Eigentum des Bf. stehen.

Lt. Firmenbuchauszug war Josef Berger zu 1/4 Gesellschafter der 1994 gegründeten Biowärme-Raab GesmbH, welche am 30. September 2009 gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht wurde.

Über Vorhalt hat der Bf. das Parifizierungsgutachten vom 30. November 2005 vorgelegt, woraus hervorgeht, dass es sich bei dem gegenständlichen Objekt um ein 1991 in Massivbauweise (Stahlbeton) errichtetes Betriebsgebäude, welches im Wesentlichen eine noch in Betrieb befindliche Biomasse-Heizanlage beinhaltet, samt einer (ebenen) Freifläche von 470 m² handelt. Das Gebäude, welches im Süden und Osten mit einem Fremdgebäude verbunden ist und über keine Zufahrt vom öffentlichen Gut verfügt, besteht aus Kellergeschoß, Erdgeschoß und 3 Obergeschoßen (Hydraulikraum, Stockerraum, Heizräume, Hackgutbehälter, Schaltzentrale); teilweise reichen Lufträume über mehrere Etagen, Niveauunterschiede werden mit Stahltreppen oder -leitern überwunden, im Bereich von Top 1 ist unter dem Dach ein fahrbarer Kran montiert.

Gegenständliches Top 2, in dem auf einem Betonsockel über 3 Geschoße ein Biokonverter aus Stahl (Durchmesser 5,2 m) aufgestellt ist, ist im östlichen Teil des Gebäudes gelegen und erstreckt sich über ca. 1/3 der Grundfläche. Der Zugang ist über ein dazugehöriges 60 m² großes Teilstück der Freifläche und sodann über eine freiliegende Treppe im 1. Obergeschoß möglich.

WC, Waschraum und Vorraum im Erdgeschoß sind Gemeinschaftsräume.

Die Anlage um den Konverter ist heute nicht mehr funktionsfähig.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem Grundbuchsstand und den Parteiangaben. Insbesondere das im ergänzenden Beweisverfahren vorgelegte Parifizierungsgutachten vom 30. November 2005 veranschaulicht anhand der detaillierten Beschreibung und der Planskizzen Aufbau und Zustand des Gebäudes.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der GrESt Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist (Abs. 2 Z1).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen.

Nach Abs. 2 Z1 dieser Bestimmung gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Als Wert des Grundstückes ist nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Erwägungen

Die Berechnung der GrESt vom Wert der Gegenleistung ist Besteuerungsgrundsatz im GrEStG. Was als Gegenleistung anzusehen ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Jede nur denkbare, geldwerte Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, bildet einen Teil der Bemessungsgrundlage. Der Begriff der Gegenleistung im GrESt-Recht ist in wirtschaftlichem Sinn zu verstehen. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat.

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat. 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 Gesetzes anzusehen.

Vgl. Fellner, GrESt Kommentar § 5, Rzn. 1 bis 9 samt der umfangreichen, höchstgerichtlichen Judikatur.

Eine sonstige Leistung nach § 5 Abs. 2 Z1 GrEStG ist dann eine Gegenleistung, wenn der Käufer sie als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt. Zu diesen sonstigen Leistungen zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (wiederum Fellner § 5, Rz. 64).

Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören (BFH vom 13. Dezember, II R 115/86).

In diesem Sinn hat sich der Bf., um die Liegenschaft zu erhalten, anlässlich der Kaufvertragsabrede mit der Biowärme-Raab GesmbH zusätzlich verpflichtet, einem Dritten (Josef Berger) Top 2 der zuvor erworbenen Liegenschaft um nur einen (symbolischen) Euro zu übertragen. Diese als Entgelt gewährte Leistung im Sinne des § 5 Abs. 2 Z1 GrEStG stellt einen Teil der Gegenleistung dar, weil ein unmittelbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen ihr und dem Grundstückserwerb besteht. Auch wenn die Vereinbarung über die zusätzliche Leistung in einem gesonderten Vertragswerk niedergelegt wird, ändert dies nichts daran, dass diese Leistung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Demgemäß ist die mit Biowärme-Raab GesmbH vereinbarte nachfolgende Übertragung von Wohnungseigentumsanteilen an einen Dritten (Josef Berger) dem Grunde nach eine zusätzliche, steuerpflichtige Gegenleistung.

In einem solchen Fall ist bei Ausgewogenheit der beiderseitigen Verpflichtungen der Wert der Vertragsabschlussverpflichtung mit dem Dritten mit Null anzusetzen. Denn in diesem Fall findet im Verhältnis zwischen Veräußerer und Erwerber kein auf den Erwerbsgegenstand bezogener Wertzufluss bzw. –abfluss statt. Ist der gegenseitig verpflichtende Vertrag, zu dessen Abschluss sich der Grundstückserwerber verpflichtet hat, aber in Leistung und Gegenleistung zu Lasten des Grundstückserwerbers unausgewogen, so liegt **im Ausmaß der Unausgewogenheit** eine Gegenleistung vor (BFH vom 17. April 1991, II R 119/88).

Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag zwischen Josef Berger und dem Bf. erscheint in Anbetracht des Kaufpreises von 1 Euro jedenfalls unausgewogen. Schon allein die Tatsache, dass dem gegenständlichen Liegenschaftsanteil zumindest ein Bodenwert innewohnt, schließt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Annahme, die Gegenleistung hätte nur 1 Euro betragen, vorerst aus. Aufgrund von Erfahrungswerten ist davon auszugehen, dass bei Übertragung eines (Drittel)Anteiles an einem Fabriksgrundstück mit einer Gesamtfläche von 745 m² gegen den symbolischen Kaufpreis von 1 Euro Leistung und Gegenleistung unausgewogen sind.

Das Ausmaß der Unausgewogenheit (=Gegenleistung) ist aber wegen der besonderen Verhältnisse des Kaufgegenstandes, des gänzlichen Fehlens von Vergleichspreisen und mangels eines sonstigen Nachweises des gemeinen Werts des Liegenschaftsanteiles nicht zu ermitteln und ist die GrESt daher gemäß § 4 Abs. 2 Z1 GrEStG vom Einheitswert zu bemessen.

Im Sinne der Judikatur von BFH und VwGH ist die GrESt zwar grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung zu ermitteln, soweit diese aber nur einen symbolischen Betrag ausmacht, ist die Steuer vom Einheitswert zu berechnen. Einem Betrag von 1 Euro fehlt nämlich der ernsthafte Gegenleistungscharakter.

Beträgt die vereinbarte Gegenleistung nur einen symbolischen Betrag, so ist nach der Entscheidung des BFH vom 7.12.1994, II R 9/92, BStBl 1995 II 269, die GrESt vom Einheitswert zu ermitteln.

Im vorgenannten Erkenntnis hat der BFH ua. ausgeführt, die GrESt sei zwar grundsätzlich auch dann nach dem Wert der Gegenleistung zu ermitteln, wenn dieser zum Wert des übertragenen Vermögens außer Verhältnis steht. Die vermeintliche Gegenleistung von (zweimal) 1 DM stehe jedoch zu dem Wert des übertragenen Betriebsvermögens nicht lediglich in einem krassen Mißverhältnis. Vielmehr lassen sich die Beträge von 1 DM mangels deren ernsthaften Gegenleistungscharakters zu dem Wert des übertragenen Vermögens überhaupt nicht in Relation bringen. In diesem Fall der Übertragung von Betriebsgrundstücken gegen den symbolischen Kaufpreis von 1 DM war daher die GrESt vom Einheitswert zu bemessen.

Auch der VwGH folgert in seinem Erkenntnis vom 20.8.1998, 95/16/0334, dass dann, wenn die tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Grunderwerbsteuerpflicht - di. im Beschwerdefall das Kaufgeschäft - vorliegt, nach ständiger RSpr Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt und eine solche Betrachtungsweise ausschließt, die Gegenleistung habe nur S 1 betragen.

Der Steuerschuldner kann allerdings einen Nachweis darüber erbringen, dass der gemeine Wert (Verkehrswert) der Liegenschaft geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes. In diesem Fall ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend. Der Bf. hat sein Vorbringen, Top 2 sei aufgrund der hohen erforderlichen Investitionen bzw. Entsorgungskosten tatsächlich nicht mehr als 1 Euro wert gewesen aber nicht nachweisen können. Lt. telefonischer Angabe des Bf. am 2. November 2010 existiert kein Verkehrswertgutachten hinsichtlich der Liegenschaft, welches seine Behauptung stützen könnte.

Im konkreten Fall wirken sich zwar tatsächlich verschiedene Faktoren stark wertmindernd auf Top 2 aus:

Der Gebäudeteil hat wegen der fehlenden Fenster, der erschwerten Zutrittsmöglichkeit über eine Außentreppe, seine speziellen Einbauten und diverse Lufträume eine sehr eingeschränkte Verwendungsmöglichkeit; infolge des Wohnungseigentums besteht wohl auch eine schwerere Verwertungsmöglichkeit. Der Gebäudeteil ist im Besonderen durch die mangels geeigneter Türen nur extrem schwer zu entsorgende Versuchsanlage - insbesondere das bis ins 3. Stockwerk reichende Stahlsilo - im Verkehrswert gemindert. In einem solchen Fall können Kosten für die Entsorgung den Wert tatsächlich stark vermindern.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass nach der Erfahrung des täglichen Lebens die Einheitswerte von Grundstücken nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen und deshalb der dreifache Einheitswert ab 2001 im Regelfall dem Verkehrswert der Liegenschaft nicht annähernd nahekommt.

Gemäß der besonderen Konstruktion des Wohnungseigentumsgesetzes deckt sich überdies meist das Wohnungseigentum mit dem ideellen Anteil am Gesamtgrundstück und ist es daher möglich, das Wohnungseigentum einem ideellen Anteil am Grundstück gleichzustellen (Siehe Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 54 Abs. 1 Z 5).

Das Finanzamt ist daher zu Recht vom Fehlen einer ernsthaften Gegenleistung für die Übertragung von Top 2 durch den Bf. ausgegangen und hat den Wert der sonstigen (Gegen)leistung im Sinne des § 4 Abs. 2 Z1 GrEStG mit dem Wert des Grundstückes (3-facher Einheitswert) bemessen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 10. Juli 2014