



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Mai 2008 betreffend Bescheidberichtigung (Berichtigung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. November 2007 gemäß § 293b BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 23. August/5. Oktober 2007 haben A (= Berufungswerber, Bw) und B von Herrn C das aus Gst1 in EZ1 neu gebildete Gst2 mit der Fläche von 530 m² (unbebautes Grundstück) je zur ideellen Hälfte erworben. Als Kaufpreis wurde der Betrag von € 70 je m², sohin gesamt € 37.100, vereinbart. Vertragspartei ist daneben die Gemeinde X, welcher laut Optionsvertrag vom 2. Dezember 2002 die Berechtigung zum käuflichen Erwerb des Gst2 eingeräumt war und welche zu den in Vertragspunkt V. wie folgt angeführten Bedingungen auf das Optionsrecht verzichtet:

"V. Bedingungen

Der Kaufgegenstand ist im Raumordnungskonzept der Gemeinde X als Baulandfläche vorgesehen; es handelt sich also um Bauerwartungsland, eine Umwidmung in Bauland ist noch nicht erfolgt. Dieser Vertrag wird unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass bezüglich des Kaufgegenstandes bis längstens 31.1.2008 eine rechtskräftige Bauland-

widmung vorliegt und dass das Kaufgrundstück zur Bebauung mit einem Einfamilienhaus geeignet ist.

Den Käufern ist bekannt, dass eine Umwidmung nur dann erfolgt, wenn sie mit der Gemeinde X einen Raumordnungsvertrag abschließen. Sie verpflichten sich bereits jetzt zur Unterfertigung des entsprechenden Raumordnungsvertrages, der als Entwurf bereits bei der Gemeinde X aufliegt und eingesehen werden kann.

Voraussetzung für das Zustandekommen dieses Vertrages ist der Verzicht der Gemeinde X auf die Ausübung ihres Optionsrechtes und ihre Zustimmung zu diesem Vertrag. Die Gemeinde X ist durch die Erschließung des Grundstückes und die Schaffung der erforderlichen Infrastrukturmaßnahmen mit erheblichen Kosten belastet. Die Zustimmung zum Abschluss dieses Kaufvertrages wird unter der Bedingung erteilt, dass die Käufer zur Abdeckung eines Teiles dieser auf den Kaufgegenstand entfallenden Kosten einen Betrag von € 60 pro Quadratmeter, also für die gesamte Kauffläche von 530 m² einen Gesamtbetrag von € 31.800 ... an die Gemeinde X bezahlen. Für Fälligkeit, Verzugsfolgen und Rücktrittsrecht bzw. Rücknahme der Zustimmungserteilung gelten dieselben Bestimmungen wie für die Kaufpreiszahlung."

Laut Vertragspunkt "VI. Zufahrt/Erschliessung" erfolgt die wegmäßige Erschließung von der Pass-Thurn-Bundesstraße her über die öffentliche Interessentenstraße X-Weg. Volle Erschließung durch öffentlichen Kanal sowie Anschlussmöglichkeiten an Leitungen der Tiwag bzw. Tigas sowie an das Telefonnetz sind gegeben. Die Käufer nehmen zustimmend zur Kenntnis, dass anlässlich der Bebauung zusätzlich die gesetzlichen Erschließungs- und Anschlusskosten an die Gemeinde zu bezahlen sind.

Der Vertrag wurde am 5. Oktober 2007 von den Vertretern der Gemeinde X unterfertigt.

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 ist unter Punkt "6. Gegenleistung" der Kaufpreis von € 37.100 ausgewiesen.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bw mit Bescheid vom 27. November 2007 ausgehend von der hälftigen erklärten Gegenleistung (Kaufpreis) = € 18.550 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 649,25 vorgeschrieben.

Am 23. Mai 2008 hat das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO zum Bescheid vom 27. November 2007 erlassen und dem Bw ausgehend von einer Gegenleistung von € 34.450, nämlich (wie bisher) dem Kaufpreis € 18.550 und einer sonstigen Leistung von € 15.900, die Grunderwerbsteuer mit € 1.205,75 vorgeschrieben mit der Begründung, die sonstige Leistung an die Gemeinde X sei Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 3 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, die Tatbestandsvoraussetzungen für die Berichtigungsmaßnahme lägen nicht vor. Mit der Erlassung eines nicht bloß als "vorläufig" bezeichneten Bescheides habe die Behörde nach ständiger Judikatur das Besteuerungsrecht für einen allfällig weiteren Teil des Erwerbsvorganges aufgebraucht. Eine weitere Vorschreibung sei aufgrund materieller Rechtskraft des Bescheides vom 27. November 2007 rechtswidrig bzw. nichtig. Nach der Begriffsbestimmung der Gegenleistung zähle der lt. Punkt V. gegenüber der Gemeinde X bezahlte Betrag von € 15.900 nicht zu den sonstigen Leistungen. Demzufolge sei in der Abgabenerklärung zu Recht nur der Kaufpreis als Gegenleistung ausgewiesen worden. Gehöre aber der in Frage stehende Betrag (€ 15.900) nicht als sonstige Leistung zur Gegenleistung, dann führe dessen Nichteinbeziehung und die damit einhergehende Nichtversteuerung zu keiner auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruhenden Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides. Die materiell-rechtlichen und formellen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO wären im Streitfall somit nicht gegeben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass zur Gegenleistung sämtliche Leistungen zählen würden, welche der Erwerber erbringen müsse, um in den Besitz der Kaufliegenschaft zu gelangen. Nach den Bestimmungen des § 293b BAO könne die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid berichtigen, wenn dessen Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. In der Abgabenerklärung werde lediglich der an den Verkäufer zu bezahlende Kaufpreis als Gegenleistung angeführt. Eine Prüfung der Kaufverträge hätte weitere zu entrichtende Leistungen an die Gemeinde ergeben, welche in der Abgabenerklärung angeführt hätten werden müssen.

Mit Antrag vom 1. Oktober 2008 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293b BAO idF BGBl I Nr. 97/2002 kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO gestattet die Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig ist. Die Rechtswidrigkeit muss ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung haben, die die Grundlage des Bescheides gebildet hat. Eine

Unrichtigkeit ist offenkundig, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist, dh. wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit sogleich hätte erkennen müssen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110 ua.). Eine Unrichtigkeit ist dann *nicht* offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht. Dabei ist nicht entscheidend, für wen die Unrichtigkeit offensichtlich ist, sondern ob sie tatsächlich auf keiner oder einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vorneherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Entscheidend ist, dass die Abgabenbehörde den Inhalt der Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (VwGH 16.5.2002, 98/13/0180; VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126). Ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen spricht nicht gegen eine Berichtigung, da ansonsten § 293b BAO nahezu nie anwendbar wäre (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 10 zu § 293b BAO; ähnlich *Oberleitner*, FJ 2001, 108).

Den Gegenstandsfall entscheidet neben der Frage, ob obige formellen Tatbestandsvoraussetzungen für die Erlassung eines Berichtigungsbescheides vorliegen, die vorrangig vorzunehmende Abklärung des materiell-rechtlichen Tatumstandes, ob der vom Bw (Grundstückskäufer) unter den in Punkt V. des Kaufvertrages festgehaltenen Bedingungen an die Gemeinde X zu bezahlende Betrag von € 15.900 (= Abdeckung eines Teiles der die optionsberechtigte Gemeinde belastenden Kosten der Erschließung und Schaffung der erforderlichen Infrastruktur) zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung zählt und damit die Nichteinbeziehung dieses Betrages in die versteuerte Gegenleistung den Bescheid vom 27. November 2007 mit Rechtswidrigkeit belastet hat.

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.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegen-

leistung hinausgeht und im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen ist. 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 beurteilen ist. Bei der Ermittlung der Gegenleistung dürfen somit die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden.

Gegenleistung im Sinne des GrEStG ist somit nach ständiger Lehre und Rechtsprechung die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Erwerbsgegenstand und Gegenleistung müssen demnach *final* verknüpft sein. Steht somit 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. Es ist somit nicht maßgebend, was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat.

Da der Gegenleistungsbegriff sachbezogen auf das Grundstück zu werten ist, kommt es auch nicht darauf an, dass die Gegenleistung zwischen Grundstücksveräußerer und Grundstückserwerber ausgetauscht wird. Leistungen, die aufgrund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind in die Gegenleistung einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. War der wohlverstandene einheitliche Vertragswille auf den Erwerb einer aufgeschlossenen Parzelle gerichtet, so steht der dem Käufer auch tatsächlich in Rechnung gestellte Betrag für die gesamte Aufschließung mit dem Erwerb des Grundstückes in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang (VwGH 25.2.1993, 91/16/0031; siehe auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn 4-6, 9 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Wenn daher im Streitfall unter Punkt V. des Kaufvertrages ausdrücklich zwischen den Vertragsparteien vereinbart wird, Voraussetzung für das Zustandekommen des Vertrages ist der Verzicht der Gemeinde X auf die Ausübung ihres Optionsrechtes und ihre Zustimmung zu diesem Vertrag, weiters darin erwähnt wird, dass die Gemeinde durch die Erschließung des

Grundstückes und durch die Schaffung der erforderlichen Infrastruktur mit erheblichen Kosten belastet ist und dass von der Gemeinde "*die Zustimmung zum Abschluss dieses Kaufvertrages unter der Bedingung erteilt wird, dass die Käufer zur Abdeckung eines Teiles dieser auf den Kaufgegenstand entfallenden Kosten einen Betrag von € 60 pro Quadratmeter, also für die gesamte Kauffläche von 530 m² einen Gesamtbetrag von € 31.800 ... an die Gemeinde X bezahlen*"; dann geht aus diesem Vertragsinhalt zweifelsfrei hervor, dass der wohlverstandene einheitliche Vertragswille der Parteien auf den Erwerb eines durch die Gemeinde aufgeschlossenen Baugrundstückes gerichtet war (vgl. dazu VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212; VwGH 25.2.1993, 91/16/0031). Diese an die Gemeinde zu bezahlenden Aufschließungskosten standen, und dies zeigt der Vertragsinhalt mit aller Deutlichkeit, in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder anders ausgedrückt in einem *finalen* Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb durch den Bw (und B). An der finalen Verknüpfung dieser Leistung mit dem Erwerbsgegenstand ändert auch die Verschiedenheit zwischen dem Verkäufer des Grundstückes und der Gemeinde, an die die Kosten für die Aufschließung zu entrichten sind, nichts. Unter Beachtung der oben angeführten Begriffsbestimmungen der Gegenleistung im Sinne des GrEStG kann kein Zweifel darüber bestehen, dass neben dem Kaufpreis (anteilig € 18.550) auch die vertraglich vereinbarte Leistung des Bw an die Gemeinde (anteilig € 15.900) zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung zählt. Deren Nichteinbeziehung in die zu versteuernde Gegenleistung belastet daher den Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. November 2007 mit Rechtswidrigkeit. Entgegen dem Berufungsvorbringen liegt somit die materiell-rechtliche Voraussetzung, nämlich eine "Rechtswidrigkeit" des Bescheides, vor.

Was die formellen Voraussetzungen für die Erlassung des Berichtigungsbescheides nach § 293b BAO anlangt, ist wie eingangs dargelegt, entscheidend, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies ist dann zu bejahen, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann in einer unzutreffenden Rechtsauffassung zum Ausdruck kommen. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist im Streitfall anhand des Gesetzes (hier: § 5 GrEStG) und vor allem der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vorneherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (VwGH 16.5.2002, 98/13/0180).

Im Gegenstandsfall wurde in der Abgabenerklärung die Gegenleistung mit (insgesamt) € 37.100 angegeben. Bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung anhand des

Inhaltes des beigeschlossenen Kaufvertrages, insbesondere dessen Punkt V., hätte das Finanzamt auf Grund der Deutlichkeit und diesbezüglich keinen Zweifel offen lassenden Vertragsinhaltes jedenfalls erkennen müssen, dass der wohlverstandene einheitliche Vertragswille auf den Erwerb eines von der Gemeinde aufgeschlossenen Grundstückes gerichtet war. Auf Grund der zum Begriff der Gegenleistung bestehenden Lehre und ständigen Rechtsprechung wäre für das Finanzamt bei entsprechender Prüfung der erklärten Gegenleistung allein aus dem Vertragsinhalt ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich die vertraglich vereinbarte finale Verknüpfung der Leistung der Käufer an die Gemeinde mit dem Erwerb des (aufgeschlossenen) Baugrundstückes und damit der Gegenleistungscharakter dieser Leistung erkennbar gewesen. Es liegt daher eine aus der Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit vor, wenn das Finanzamt im Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. November 2007 die in der Abgabenerklärung ausgewiesene Gegenleistung ansetzte, die nur den Kaufpreis umfasste, nicht aber auch die laut Kaufvertrag unzweifelhaft im kausalen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb zu leistende Zahlung an die Gemeinde. Die formellen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. November 2007 liegen somit ebenfalls vor.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, eine Berichtigung könne nur auf Grundlage eines vorläufig ergangenen Bescheides erfolgen, kann ebenso ein endgültiger und rechtskräftiger Bescheid bis zum Ablauf der Verjährungsfrist nach § 293b BO berichtigt werden, wenn die dort genannten Voraussetzungen – wie gegenständlich – vorliegen, da der Berichtigungsbescheid im Umfang der Berichtigung (hier: Vorschreibung der Grunderwerbsteuer von den Aufschließungskosten als weiterer Gegenleistung) zum bisherigen Bescheid bloß *hinzutritt* und am bisherigen Bescheid sich insoweit nichts ändert. Vielmehr können *auch* gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassene Bescheide berichtigt werden (siehe *Ritz*, aaO, Rzn 14-18 zu § 293b).

Sind die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung gegeben, so liegt sie im Ermessen (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071). Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124 ua.). Sind im Gegenstandsfalle die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit absolut (Nachforderung: € 556,50) und relativ (bisherige Vorschreibung: € 649,25) betrachtet keinesfalls bloß geringfügig, dann ist zur Herbeiführung einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Das Finanzamt hat demzufolge bei Vornahme der Berichtigung das Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der gegen den Bescheid gem. § 293b BAO erhobenen Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Jänner 2010