



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.P., Adresse, vertreten durch RA.W, vom 20. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Mai 2008 betreffend Grunderwerbsteuer, Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 27. November 2007, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 5. Oktober 2007 schlossen A.W. als Verkäufer, H.P. als Käufer und die politische Gemeinde X als Optionsberechtigte einen Kaufvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"I. Eigentumsverhältnisse und Kaufgegenstand

Herr A.W. ist Eigentümer der Liegenschaft EZ 123, zu deren Gutsbestand unter anderem das Grundstück 929/2 zählt. Gegenstand dieses Kaufvertrages ist das aufgrund des Teilungsausweises des Dipl. Ing. Dr. B vom 12.7.2007, GZ. Zahl aus dem Gutsbestand des Grundstückes 929/2 neu gebildete Grundstück 929/12 in einem Flächenausmaß von 535 m².

.....

Die Gemeinde X ist aufgrund des Optionsvertrages vom 2.12.2002 berechtigt, das angeführte Grundstück 929/12 zu den in oben erwähntem Optionsvertrag angeführten Bedingungen zu kaufen. Sie stimmt unter Verzicht auf dieses Recht zu den unter Punkt V dieses Vertrages angeführten Bedingungen dem gegenständlichen Verkauf zu.

III. Kaufpreis

Der Kaufpreis beträgt € 70,-- pro Quadratmeter, sohin für den Kaufgegenstand mit einer Gesamtfläche von 535 m² insgesamt € 37.450,-- (i. W. EURO siebenunddreißigtausendvierhundertfünfzig).

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

Dem Käufer ist bekannt, dass eine Umwidmung nur dann erfolgt, wenn er mit der Gemeinde X einen Raumordnungsvertrag abschließt. Er verpflichtet 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 der Käufer zur Abdeckung eines Teiles dieser auf den Kaufgegenstand entfallenden Kosten einen Betrag von € 60,-- pro Quadratmeter, also für die gesamte Kauffläche von 535 m² einen Gesamtbetrag von € 32.100,-- (i. W. EURO zweiunddreißigtausendeinhundert) an die Gemeinde X bezahlt. Für die Fälligkeit, Verzugsfolgen und Rücktrittsrecht bzw. Rücknahme der Zustimmungserklärung gelten dieselben Bestimmungen wie für die Kaufpreiszahlung".

VI. Zufahrt/Erschließung

Die wegmäßige Erschließung des Kaufgegenstandes erfolgt von der Y- Bundesstraße über die öffentliche Interessentenstraße E.Weg. Volle Erschließung durch öffentlichen Fäkalkanal, Oberflächenkanal sowie Anschlussmöglichkeiten an Leitungen bzw. Rohre der TIWAG und TIGAS, die in der Wegtrasse des E.Weges verlegt sind, ist gegeben. Dasselbe gilt für Telefonfestnetzanschluss. Die Gemeinde X sichert diese Erschließung zu.

Der Käufer nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass anlässlich der Bebauung zusätzlich an die Gemeinde X die gesetzlich geregelten Erschließungs- und Anschlusskosten zu bezahlen sind."

Dieser Kaufvertrag wurde dem Finanzamt zusammen mit der Abgabenerklärung Gre 1 am 20. November 2007 zur Anzeige gebracht, wobei in der Abgabenerklärung unter Punkt 6 "Gegenleistung" der vereinbarte Kaufpreis von 37.450 € ausgewiesen wurde.

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid vom 27. November 2007 gegenüber H.P. (Bw) von der erklärten Gegenleistung in Höhe von 37.450 € die Grunderwerbsteuer mit 1.310,75 € festgesetzt.

Mit dem am 23. Mai 2008 ausgefertigten "Grunderwerbsteuerbescheid Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 27. November 2007" hat das Finanzamt ausgehend von einer Gegenleistung von 69.550 €, nämlich vom Kaufpreis von 37.450 € und einer sonstigen Leistung von 32.100 €, die Grunderwerbsteuer mit 2.434,25 € festgesetzt mit der Begründung, die sonstige Leistung an die Gemeinde X sei Gegenleistung.

Die gegen diesen berichtigenden Grunderwerbsteuerbescheid erhobene gegenständliche Berufung bestreitet im Wesentlichen das Vorliegen der für diese Berichtigungsmaßnahme geforderten Tatbestandsvoraussetzungen mit dem Vorbringen, nach der Begriffsbestimmung der Gegenleistung zähle der vom Bw. gegenüber der Gemeinde X bezahlte Betrag von 32.100

€ nicht zu den sonstigen Leistungen. Demzufolge sei in der Abgabenerklärung zu Recht nur der Kaufpreis von 37.450 € als Gegenleistung ausgewiesen worden. Gehöre aber der in Frage stehende Betrag von 32.100 € nicht als sonstige Leistung zur Gegenleistung, dann führe dessen Nichteinbeziehung und die damit einhergehenden 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 begründete das Finanzamt diese Erledigung tragend damit, 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 Grunderwerbsteuererklärung werde lediglich der an den Verkäufer zu bezahlende Kaufpreis als Gegenleistung angeführt. Eine Prüfung der Kaufverträge hätte weitere zu entrichtende Leistungen an die Gemeinde X ergeben, welche in der Abgabenerklärung angeführt hätten werden müssen. Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen nach § 293b BAO wäre deshalb der Grunderwerbsteuerbescheid von Amts wegen zu berichtigen gewesen.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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 müsste 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 vornherein 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 (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Tz 10 zu § 293b BAO, ähnlich Oberleitner, FJ 2001,108).

Den Gegenstandsfall entscheidet neben der Frage, ob diese obgenannten 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 32.100 € (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.

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 Gegenleistung hinausgeht. 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. Bei der Ermittlung der Gegenleistung dürfen somit die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 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 danach 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 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. Da der Gegenleistungsbegriff sachbezogen auf das Grundstück zu werten ist, kommt es auch nicht darauf an, dass die Gegenleistung zwischen Grundstückveräußerer und Grundstückserwerber ausgetauscht wird. Leistungen, die auf Grund 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 gewesen, 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, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 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 dieses 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 dieser Gemeinde *"die Zustimmung zum Abschluss dieses Kaufvertrages unter der Bedingung erteilt wird, dass der Käufer zur Abdeckung eines Teiles*

dieser auf den Kaufgegenstand entfallenden Kosten einen Betrag von € 60,-- pro Quadratmeter, also für die gesamte Kauflfläche von 535 m² einen Gesamtbetrag von € 32.100 (i W. EURO zweiunddreißigtausendeinhundert) an die Gemeinde X bezahlt", dann geht aus diesem Vertragstext zweifelsfrei hervor, dass der wohlverstandene einheitliche Vertragswille der Vertragsparteien auf den Erwerb eines durch die Gemeinde aufgeschlossenen Baugrundstückes gerichtet war (Hinweis auf VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212 und 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. 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 waren, nichts. Unter Beachtung der oben angeführten Begriffsbestimmung der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes kann kein Zweifel darüber bestehen, dass neben dem Kaufpreis (37.450 €) auch diese vertraglich vereinbarten Leistungen des Erwerbers an die Gemeinde X (32.100 €) zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung zählen. Deren Nichteinbeziehung in die versteuerte Gegenleistung und damit die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung von 37.450 € anstatt richtig von 69.550 € belastet den Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. November 2007 mit Rechtswidrigkeit. Entgegen dem Berufungsvorbringen liegt somit die materiell- rechtliche Voraussetzung der "Rechtswidrigkeit" vor.

Was die formellen Voraussetzungen für die Erlassung des Berichtigungsbescheides gemäß § 293b BAO anlangt, ist wie eingangs bereits ausgeführt entscheidend, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer 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. 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 vornherein 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 37.450 € 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 des Käufers 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, die nur den Kaufpreis umfasste, nicht aber auch die laut Kaufvertrag unzweifelhaft im kausalen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb vom Bw. geleistete Zahlung an die Gemeinde als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung ansetzte. Die formellen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. November 2007 liegen somit ebenfalls vor. 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, VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071). Sind im Gegenstandsfall die (steuerlichen) Folgen der Unrichtigkeit absolut (Nachforderung: 1.123,50 €) und relativ (bisherige Vorschreibung: 1.310,75 €) 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.

Zusammenfassend ist bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles vom Vorliegen einer Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27. November 2007 auszugehen, wobei dessen Rechtswidrigkeit auf der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung beruht. Das Finanzamt hat daher im Ergebnis zu Recht eine Berichtigung gemäß § 293b BAO vorgenommen und mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 23. Mai 2008 von einer Gegenleistung von 69.550 € die Grunderwerbsteuer mit 2.434,25 € festgesetzt. Die gegen diesen berichtigenden Grunderwerbssteuerbescheid erhobene Berufung war folglich wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 14. Jänner 2010