

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8.11.2013, ErfNr, betreffend 1. Wiederaufnahme des Verfahrens und 2. Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 22.4.2010 hatte die X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) von A 75/100el Anteile an der in dessen (bücherlichem) Alleineigentum stehenden Liegenschaft in EZ1 erworben. Die Bf beabsichtigte, auf der Liegenschaft durch Auf- und Umbau eine Wohnanlage zu errichten. Unter Vertragspunkt 4. "Kaufabrede und Kaufpreis" wurde vereinbart:

"4.1. A verkauft und übergibt und X-GmbH kauft und übernimmt hiemit ... 75/100 Anteile an EZ1 samt ... allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör ... um den vereinbarten Pauschalfixkaufpreis von EUR 420.000,00 ..."

"4.2. Anstelle der Bezahlung des vorerwähnten Kaufpreises hat die Käuferin dem Verkäufer in ihrem auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft geplanten Bauprojekt Eigentumswohnungen (ohne Tiefgaragenplätze und ohne Stellplätze im Freien) mit einer Wohnnutzfläche von 446 m² zu übereignen, wobei

"4.2.1. sich die Käuferin zur tatsächlichen Herstellung der Entgelt darstellenden Wohnnutzflächen in angemessener Zeit verpflichtet, ..."

Das Finanzamt hat diesen Erwerbsvorgang als Grundstückstausch qualifiziert und der Bf mit Bescheid vom 12.5.2010, StrNr , ausgehend vom Kaufpreis € 420.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 14.700 vorgeschrieben.

Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Vorgemerke Eigentümerin der Liegenschaft war aufgrund Schenkung die Gattin des Verkäufers, Frau B , die anschließend Alleineigentümerin der Liegenschaft wurde.

Zufolgedessen wurde mit Vereinbarung vom 18.11.2010 der Kaufvertrag vom 22.4.2010 auf B überbunden bzw. mit ihr nochmals der Vertrag abgeschlossen. Zusätzlich erfolgte unter Punkt 6. dieser Vereinbarung die Zusage der Bf, der Verkäuferin Wohnungseigentum an mehreren bestimmt bezeichneten Wohnungen einzuräumen.

Nach Vorliegen des Nutzwertgutachtens wurde zwischen den Vertragsteilen der Übergabs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 24.5.2013 abgeschlossen, woraus ua. hervorgeht, dass die Verkäuferin zur Abgeltung des vereinbarten Pauschalkaufpreises von € 420.000 Wohnnutzflächen von zusammen 446 m² sowie eine Mehrfläche von 100 m² erhält, konkret die Wohnungen Top 5, 6, 13, 14, 21, 22, 25, 29, 30 und Keller Top K 27 mit einem Nutzwert von zusammen 487 (von gesamt 3749 Anteilen) sowie die Wohnung Top 36 im Rohbauzustand, Nutzwert 124 (siehe Vertragspunkte 6.1.und 6.4.).

Im Rahmen der anschließend bei der Bf durchgeführten Betriebsprüfung hat der Prüfer im Bericht vom 7.11.2013, AB-Nr , folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 6

... Als Gegenleistung wurde die Übergabe von Wohnungen mit einer Gesamtfläche von 446 m² vereinbart. Der Wert dieser Wohnungen wurde im Kaufvertrag mit 420.000 € ermittelt. Es liegt also ein Tausch vor. Gemäß § 5 Abs.1 Z 2 GrEStG ist bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich der vereinbarten zusätzlichen Leistung Bemessungsgrundlage.

Die Tauschleistungen sind gemäß § 10 BewG mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen.

Laut Übergabs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 24.5.2013 erhielt B die Wohnungen Top 5,6,13,14,21,22,25,29,30, Gesamtnutzwerte 487, sowie die Wohnung Top 36 im Edelrohbau mit einem Nutzwert von 124.

Der Verkehrswert wurde von den Kaufpreisen, für die Wohnungen lt. vorliegenden Verträgen, abgeleitet ...

Bei der Verkehrswertermittlung für die Wohnung Top 36 (Edelrohbau) wurde ein Abschlag von 51 % berücksichtigt. ...

Tz. 7

Berechnung der Grunderwerbsteuer

Verkehrswert der Wohnungen Top 5,6,13,14, ...	1.661.528,40 €
Verkehrswert der Wohnung Top 36 (Edelrohbau)	207.298,70 €
ermittelter Wert der übergebenen Wohnungen	1.868.827,10 €
Steuer 3,5 %	65.408,95 €

..."

Das Finanzamt hat sich dem Ergebnis der Prüfung angeschlossen und unter Verweis auf den Prüfbericht mit Bescheid vom 8.11.2013, StrNr2 , 1. die Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens verfügt sowie 2. eine neuerliche Sachentscheidung getroffen und die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 65.408,95 (bzw. Nachforderung € 50.708,95) festgesetzt.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird vorgebracht, im Kaufvertrag sei anstelle der Bezahlung des Kaufpreises von € 420.000 an Zahlungen statt die Herstellung von Wohneinheiten in Höhe der dem Kaufpreis entsprechenden Kosten vereinbart worden. Es seien daher nur diese Herstellungskosten, wozu eine Detailkalkulation vorgelegt wurde, der Bemessung zugrunde zu legen. Wenn die Verkäuferin im Hinblick auf erzielte Verkaufspreise der übrigen Wohnungen allenfalls einen Wertzuwachs erfahren habe, könne dies nicht zu einer Erhöhung des Kaufpreises auf Seiten der Bf führen, sodass die bereits entrichtete Grunderwerbsteuer der Höhe nach korrekt abgeführt worden sei.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 3.2.2014 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass die an Zahlungen statt übergebenen Wohnungen den gleichen Wert gehabt hätten wie jene Wohnungen, die in den Verkauf gekommen seien, sodass die Gegenleistung nicht nur in Höhe der kalkulierten Herstellungskosten bestanden habe. Der maßgebende Verkehrswert sei aus den Kaufpreisen der bisher abverkauften Wohnungen und umgelegt auf die betr. Nutzwerte (1371) ermittelt worden.

Am 3.3.2014 wurde der Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt und zur Begründung auf die Ausführungen in der Beschwerdeschrift verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Gesetzliche Bestimmungen:

a) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b der Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch eine Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

b) Grunderwerbsteuer:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Gegenleistung ist gem. § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG bei einer Leistung an Erfüllungs Statt der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungs Statt angenommen wird.

2.) Sachverhalt:

An Sachverhalt ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass für den Erwerb der 75/100el Liegenschaftsanteile zunächst ein Kaufpreis in Höhe von € 420.000 und im Weiteren vereinbart wurde, dass *anstelle* der Bezahlung bzw. *zur Abgeltung* dieses Kaufpreises die Bf mehrere Eigentumswohnungen mit einer bestimmten Wohnnutzfläche herzustellen und der Verkäuferseite zu übereignen hat (laut Kaufvertrag vom 22.4.2010, Punkte 4.1., 4.2., 4.2.1.; Vereinbarung vom 18.11.2010, Punkt 4.1.).

Laut Übergabs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 24.5.2013, Punkt 6.1., wurden der Verkäuferin die Wohnungen Top 5, 6, 13, 14, 21, 22, 25, 29, 30, 36 (Rohbau) und Keller Top K 27, Gesamtnutzwert (nach Abschlag für Rohbau Top 36) von unstrittig 547,67, ins Eigentum übertragen. Der Verkehrswert dieser Wohnungen wurde – abgeleitet aus den Verkaufspreisen der übrigen Wohnungen – unbestritten im Betrag von gesamt € 1.868.827,10 festgestellt.

3.) Rechtslage:

Nach § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG ist bei der Leistung an Erfüllungs(Zahlungs) Statt als Gegenleistung der Wert anzusehen, zu dem die Leistung zwecks Erfüllung vom Gläubiger angenommen wird (vgl. VwGH 15.5.1963, 1744/62).

Eine Leistung an Erfüllungs Statt liegt vor, wenn ein Schuldner eine andere als die geschuldete Leistung erbringt und der Gläubiger diese annimmt. Sie setzt ein bereits bestehendes, auf eine andere Leistung gerichtetes Schuldverhältnis voraus.

Wird *anstelle* der geschuldeten Leistung ein Grundstück an Zahlungs Statt hingegeben und ist der Gläubiger damit einverstanden, so liegt eine Hingabe an Zahlungs Statt iSd § 1414 ABGB vor. Bei der Hingabe an Zahlungs Statt erlischt der Anspruch des Gläubigers auf die ursprünglich geschuldete Leistung. Der Wert, zu dem die Leistung zwecks Erfüllung vom Gläubiger angenommen wird, ergibt sich aus dem Inhalt des Schuldverhältnisses, das durch die Leistung an Erfüllungs Statt zum Erlöschen gebracht wird.

Vereinbaren Gläubiger und Schuldner Erfüllung der Schuld durch Hingabe an Zahlungs Statt, ohne auf das Wertverhältnis von Grundstück und Schuld einzugehen, so ist die

Grunderwerbsteuer aus dem Nennbetrag der Schuld zu berechnen (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkhrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 114-116 zu § 5; *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Rz. 186 f. zu § 5).

Im Erkenntnis vom 26.6.1986, 84/16/0210, führt der VwGH aus, Gegenleistung bei der Hingabe an Zahlungs Statt ist der Betrag, mit dem die Beteiligten das Grundstück auf die ursprüngliche Leistung anrechnen. Wird also ein Grundstück in Erfüllung einer Geldforderung hingegeben, bildet der **Betrag der Forderung die Gegenleistung** auch dann, wenn der Wert des Grundstückes geringer oder höher ist als die Forderung, die durch die Hingabe desselben erlischt. Abschließend hält der VwGH fest, dass in einem solchen Fall "*also zu Erörterungen über den tatsächlichen Wert des Grundstückes, wie sie von der belangten Behörde angestellt wurden, kein Raum*" bleibt (vgl. auch: VwGH 2.3.1967, 1685/65, zur Abgeltung von Kapitalansprüchen im Ehescheidungsverfahren durch Hingabe eines Wohnhauses: Gegenleistung ist der Wert der abgefundenen Ansprüche; VwGH 24.5.2012, 2009/16/0321, zu Grundstückserwerb anstelle der Ausschüttung eines OG-Gewinnanteiles: Bemessungsgrundlage ist der erfüllte Gewinnauszahlungsanspruch).

In den Fällen, in denen das Grundstück in Erfüllung einer Geldforderung hingegeben wird, bildet der Betrag der Forderung die Gegenleistung. Dies wird auch zu gelten haben, wenn der Wert des Grundstückes geringer oder höher ist als die Forderung, die durch Hingabe desselben erlischt. Wird vom Erwerber des Grundstückes (Gläubiger) anlässlich des Erwerbes der Liegenschaft eine Aufzahlung geleistet, weil etwa das Grundstück mehr wert ist, als die Forderung ausmacht, dann ist der Betrag der Forderung und die Aufzahlung (als sonstige Leistung) Gegenstand der Besteuerung. In allen Fällen ist für die Errechnung der Bemessungsgrundlage der Wert des Grundstückes ohne Bedeutung (siehe zu vor in *Takacs*, GrEStG 1987, Manz-Verlag, 5. Auflage, Abschn. 10.30 zu § 5).

4.) Rechtliche Würdigung:

Im Hinblick auf die vertraglich getroffenen Vereinbarungen dergestalt, dass für den Liegenschaftserwerb ein Kaufpreis festgesetzt wurde, wobei *anstelle* dessen Bezahlung bzw. *in Abgeltung* dieses Kaufpreises Wohnungen herzustellen und zu übereignen sind, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine *Leistung an Zahlungs Statt* gem. § 1414 ABGB vereinbart worden. Abgesehen von den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeschrift der Bf ist auch nicht zu übersehen, dass das Finanzamt selbst in der Beschwerdevorentscheidung von "*an Zahlungs Statt übergebenen Wohnungen*" spricht.

Der Wert der Gegenleistung bemäßt sich diesfalls nach § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG. Nach oben dargelegter VwGH-Judikatur wie auch Schrifttum bildet bei der Hingabe eines Grundstückes an Zahlungs Statt einhellig der Betrag der (abgegoltenen) Forderung – das ist gegenständlich die vereinbarte Kaufpreisforderung von € 420.000 - die Gegenleistung, und zwar auch dann, wenn der Wert des Grundstückes (hier der übergebenen Eigentumswohnungen) allenfalls höher ist als die Forderung. Dem tatsächlichen Wert

(Verkehrswert) der Liegenschaft (Wohnungen), wie vom Finanzamt eruiert, kommt in diesem Zusammenhalt laut Verwaltungsgerichtshof keinerlei Bedeutung zu.

Eine Aufzählung, die nach Obigem als "sonstige Leistung" Teil der Bemessungsgrundlage wäre, war trotz höherem Verkehrswert der Wohnungen nach dem Dafürhalten des BFG von der Verkäuferin wohl deshalb nicht zu erbringen, weil die Bf im Hinblick auf die in selber Höhe kalkulierten Herstellungskosten in Gegenüberstellung zum vereinbarten Kaufpreis von einem ausgeglichenen Wertverhältnis ausgegangen sein wird.

Für gegenständlichen Erwerbsvorgang war daher rechtmäßig bereits mit Bescheid vom 12.5.2010 die Grunderwerbsteuer ausgehend von der iSd § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG zutreffenden Bemessungsgrundlage von € 420.000 vorgeschrieben und entrichtet worden; dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Da in Ansehung der oben dargestellten Sach- und Rechtslage weder durch den Übergangs- und Wohnungseigentumsvertrag noch durch nachfolgende Wohnungsabverkäufe neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, deren Kenntnis im abgeschlossenen Grunderwerbsteuerverfahren einen anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte, entbehrt die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens samt damit verbundener neuer Sachentscheidung jeglicher Grundlage.

Der Beschwerde war daher zur Gänze Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Die Lösung der Frage, ob eine "Leistung an Zahlungs Statt" vorliegt, ergibt sich aus der Beurteilung der getroffenen vertraglichen Vereinbarungen, weshalb es sich hier um die Lösung einer Tatfrage, nicht aber einer "*Rechtsfrage* von grundsätzlicher Bedeutung" handelt. Zur Frage der diesbezüglich maßgeblichen steuerlichen Bemessungsgrundlage (Gegenleistung) ist obgenannte VwGH-Judikatur (siehe insbes. VwGH 26.6.1986, 84/16/0210) und Lehre bzw. Schrifttum vorhanden. Aus diesen Gründen ist daher eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 28. Oktober 2014