

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wolfgang Ploner, Dr. Martin Neureiter und Mag. Gottfried Warter im Beisein der Schriftführerin Orasch Claudia über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatungskanzlei, vom 10. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. Oktober 2004 betreffend Abweisung eines Antrages nach § 17 Grunderwerbsteuergesetz 1987 nach der am 9. November 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aigner Straße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

### Entscheidungsgründe

Mit einem von ihr am 17. Jänner 2000 unterfertigten Kaufvertrag veräußerte die im Jahr 1914 geborene G.G. eine in ihrem alleinigen Eigentum stehende Wohnung an den nunmehr berufungswerbenden A-Verein (in der Folge bloß: Bw.) um einen Kaufpreis von S 1.800.000,00. Vereinbart war, dass der Kaufpreis in monatlichen Raten in Höhe von S 10.000,00, beginnend mit Februar 2000, bezahlt werden sollte. In der Vertragsurkunde ist weiters festgehalten, dass auf der Vertragsliegenschaft ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes X. grundbücherlich einverleibt sei. Für die Wirksamkeit des gegenständlichen Kaufvertrages wäre entweder die Einverleibung der Löschung dieses Veräußerungsverbotes, oder wenn dies nicht erreicht werden könnte, zumindest die Zustimmung des Landes X. erforderlich. Die befugten Organe des Bw. unterzeichneten die Vertragsurkunde am 1. Februar 2000.

Vom vertragsverfassenden Notar wurde die auf die Gegenleistung entfallende Grunderwerbsteuer (GrESt) mit einem Betrag von S 63.000,00 am 8. März 2000 selbstberechnet und an das zuständige Finanzamt entrichtet.

Ebenfalls am 17. Jänner 2000 stellte G.G. an den Bw. das Anbot auf Abschluss einer unwiderruflichen Schenkung auf den Todesfall. Dem zufolge würde sie den im Zeitpunkt ihres Ablebens jeweils noch nicht fällig gewesenen Kaufpreisteilbetrag dem Bw. auf den Todesfall schenken, ihm sohin die Bezahlung des an ihrem Todestag noch nicht fällig gewesenen Kaufpreisrestes erlassen. Ausdrücklich festgehalten wurde, dass von dieser Schenkung auf den Todesfall bereits fällige, aber noch nicht bezahlte Kaufpreisteilbeträge nicht umfasst wären. Die Annahme dieses Anbotes durch die befugten Organe des Bw. erfolgte am 1. Februar 2000 unbeglaubigt bzw. nochmals am 8. Februar 2000 mittels nunmehr notariell beglaubigter Unterzeichnung.

Nachdem G.G. im August 2003 verstorben war, stellte der Bw. an das Finanzamt Salzburg-Land (im Folgenden: FA) einen Antrag nach § 17 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), die GrESt entsprechend den bis zum Todestag von G.G. fällig gewordenen und auch bezahlten Kaufpreisraten im Gesamtbetrag von S 430.000,00 (€ 31.249,31) abzuändern. Begründend dazu führte der Bw. aus, durch den Abschluss des Kaufvertrages in Verbindung mit der Annahme der Schenkung auf den Todesfall sei ein Ereignis gemäß § 17 GrEStG eingetreten, welches einer Veränderung der Gegenleistung gleichkomme. Durch die nach dem Ableben der G.G. dem Bw. gegenüber erfolgte (noch nicht rechtskräftige) Vorschreibung von Erbschaftssteuer für den erlassenen Kaufpreisrest in Höhe von € 99.561,78 wäre für einen Rechtsvorgang zweimal Verkehrsteuer vorgeschrieben worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies das FA den Antrag ab und führte hiezu aus, es wäre nicht die Gegenleistung herabgesetzt, sondern durch den Schenkungsvertrag auf den Todesfall eine bestehende Kaufpreisrestforderung geschenkt worden.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. damit, dass es sich beiden beiden Verträgen um ein einheitliches Rechtsgeschäft mit Kaufpreiskorrektur handle. Diese Kaufpreiskorrektur sei spätestens mit der Annahme der Schenkung am 8. Februar 2000, sohin innerhalb der Frist von fünf Jahren gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG, erfolgt.

Eine ergänzende Rückfrage durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergab, dass die Annahmeerklärung seitens des Bw. am 1. Februar 2000 unbeglaubigt und sohin am 8. Februar 2000 noch einmal, diesmal mit notarieller Beglaubigung der Unterschriften, erfolgte. Das Veräußerungsverbot zugunsten des Landes X. war am 5. Oktober 2000 im Grundbuch gelöscht worden.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wies die steuerliche Vertreterin des Bw., nach Wiederholung der bisherigen Ausführungen, nochmals darauf hin, dass beide Verträge von der verstorbenen G.G. am selben Tag, nämlich am 17. Jänner 2000, unterzeichnet worden wären. Nach dem Parteiwillen und dem wahren wirtschaftlichen Gehalt läge ein einheitliches Rechtsgeschäft mit aleatorischem Charakter vor, die GrEST wäre daher entweder vorläufig festzusetzen oder die Gegenleistung nach § 16 Bewertungsgesetz (BewG) kapitalisiert anzusetzen gewesen. Diesbezüglich verwies die steuerliche Vertreterin auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 23. Juni 1983, 16/2749/80. Es widerspreche jeder Logik, an ein und demselben Tag einen Kaufpreis zu vereinbaren und dann gleichzeitig den restlichen Kaufpreis zu schenken. Eine solche, etwas ungewöhnlich anmutende Vorgangsweise, ließe sich möglicherweise auch mit dem damaligen Alter von 86 Jahren der Geschenkgeberin begründen, in welchem Menschen manchmal recht eigenwillige Ansichten vertreten würden.

Der Finanzamtsvertreter replizierte, dass der Abschluss eines einzigen, einheitlichen Rechtsgeschäftes auch in nur einer Urkunde dokumentiert werden hätte können. So gehe insbesondere aus der Textierung des Punktes "Zweitens" des Schenkungsvertrages zweifelsfrei hervor, dass von den Vertragsparteien keine Änderung des ursprünglichen Kaufpreises gewollt war, sondern lediglich der Erlass der im Zeitpunkt des Ablebens der G.G. noch nicht fälligen Kaufpreisteilbeträge. Nach dem offenkundigen Willen der Parteien lägen daher zwei getrennte Rechtsgeschäfte vor, nicht jedoch eine nachträgliche Änderung des Kaufpreises, weshalb auch die Voraussetzungen des § 17 GrESTG nicht gegeben wären.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig ist im hier zur Beurteilung anstehenden Fall die Frage, ob die beiden vorliegenden, getrennt beurkundeten, Rechtsgeschäfte vom selben Tag nach dem objektiven Parteiwillen als einheitlicher Vertrag mit den sich daraus ergebenden grunderwerbsteuerrechtlichen Konsequenzen anzusehen sind.

Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 26 zu § 1). Nach § 914 ABGB ist dann, wenn ein Vertrag oder eine Erklärung ausgelegt wird, nicht zu erforschen, welchen subjektiven, dem Partner nicht erkennbaren Willen die erklärende Partei hatte, sondern nur, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen musste (Fellner, a.a.O., Rz 27), also eine objektive Betrachtungsweise anzustellen.

Der Bw. hat nun vorgebracht, nach dem Parteiwillen und dem wahren wirtschaftlichen Gehalt liege ein einheitliches Rechtsgeschäft mit aleatorischem Charakter vor. Diesem Argument des

Bw. vermag sich der Berufungssenat nicht zu verschließen. Die verstorbene G.G. hatte nämlich am 17. Jänner 2000 eine als "Kaufvertrag" bezeichnete Urkunde unterfertigt und quasi *actu am gleichen Tag* ein Anbot auf Schenkung (Erlass) auf den Todesfall der in der vorgenannten Urkunde vereinbarten, aber im Todeszeitpunkt noch nicht fälligen, Kaufpreisraten an den Bw. gestellt. Die befugten Organe des Bw. unterzeichneten dann am 1. Februar 2000 sowohl die Kaufvertragsurkunde als auch die Annahmeerklärung betreffend die "Schenkung auf den Todesfall". Dass die letztgenannte Urkunde am 8. Februar 2000 dann nochmals – versehen mit einer aus zivilrechtlichen Formalgründen erforderlichen notariellen Beglaubigung – unterfertigt wurde, ändert nichts am Umstand, dass der Bw., vertreten durch seine Organe, seinen rechtsgeschäftlichen Willen schon am 1. Februar 2000 ausreichend bekundet hatte. Bei objektiver Betrachtung des Willens der Verstorbenen, wie ihn also der andere Vertragsteil, der Bw., verstehen musste und nach seinem Vorbringen auch verstehen wollte, handelte es sich nach Auffassung des Berufungssenates insgesamt gesehen um ein einheitliches Rechtsgeschäft, nämlich um eine Übereignung einer Wohnung gegen auf die Lebenszeit der G.G. abgestellte, monatlich gleichbleibende, Zahlungen mit einem, angesichts des Alters der Übergeberin eher hypothetischen, Höchstbetrag. Bei einer derartigen vertraglichen Leistungsvereinbarung ist das auf die Lebensdauer der Bezugsperson abgestellte aleatorische Element durch die damit verbundenen Wagnisse, Chancen und Risken schon so ausreichend ausgeprägt, dass von einer Rentenvereinbarung auch in steuerlicher Hinsicht gesprochen werden kann (idS Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz 60). Der Verkäuferin war offenkundig daran gelegen, die Wohnung zwar grundsätzlich nach ihrem Ableben unentgeltlich zu übertragen, sich aber den weiteren Lebensunterhalt bis zu ihrem Tode durch die vertragliche Vereinbarung monatlicher Zahlungen zu sichern. Bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation, wo eine Liegenschaft gegen die Bezahlung monatlicher Geldleistungen zur Sicherung der Versorgung des Verkäufers bis zu dessen Ableben übertragen wird, handelt es sich in Wahrheit um eine Übertragung gegen eine Kaufpreisrente (Stoll, a.a.O., Rz 61). In einem solchen Fall wäre aber die Gegenleistung als Grundlage für die Bemessung der GrEST nach den Bestimmungen des § 16 Bewertungsgesetzes 1955 zu ermitteln gewesen (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 23. Juni 1983). Die Motivation für die gewählte, auch vom FA als ungewöhnlich angesehene, Vorgangsweise ist nach dem hier maßgeblichen, objektiv zu Tage getretenen, Parteiwillen daher nicht mehr weiter von Belang. Insofern konnte der Ansicht des Bw. daher gefolgt werden.

Dennoch kann der Berufung ein Erfolg nicht beschieden sein. Da nämlich von Anfang an ein als einheitlich anzusehendes Rechtsgeschäft mit einer Kaufpreisrente vorlag, ist tatsächlich keine Herabsetzung der Gegenleistung, welcher Umstand aber Tatbestandsmerkmal des § 17 Abs. 4 GrESTG ist, mehr erfolgt. Mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen hat das

FA sohin den vom Bw. gestellten, auf die Anwendung des § 17 GrEStG abzielenden, Antrag mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid zu Recht als unbegründet abgewiesen.

In einem Verfahren nach § 17 GrEStG auf Abänderung einer Steuerfestsetzung können Einwendungen gegen die ursprüngliche Steuerfestsetzung nicht mehr berücksichtigt werden. Die Begünstigung, die dem Steuerpflichtigen durch § 17 GrEStG eingeräumt wurde, ist nicht dafür vorgesehen, die materielle und formelle Rechtskraft eines GrESt-Bescheides zu durchbrechen (Fellner, a.a.O., Rz 65 zu § 17). Gleiches hat auch für den Fall einer unrichtigen Selbstberechnung zu gelten, da zur Berichtigung derselben andere verfahrensrechtliche Handhabe in der Bundesabgabenordnung vorgesehen sind.

Endlich ist zum Einwand des Bw., hinsichtlich des durch die Schenkung auf den Todesfall erlassenen Kaufpreisrestes läge eine unzulässige Doppelbesteuerung vor, noch darauf hinzuweisen, dass nach dem Inhalt der Verwaltungsakten eine Erbschaftssteuer noch gar nicht rechtskräftig festgesetzt worden ist.

Der angefochtene Bescheid, mit dem der Antrag des Bw. auf Anwendung des § 17 GrEStG abgewiesen wurde, erweist sich daher im Ergebnis als dem Gesetz entsprechend, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

22. November 2005