



GZ. RV/3507-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 2. Mai 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 30. Mai 2001 erwarb die nunmehrige Berufungswerberin (Bw. oder Republik X) von der H AG die Liegenschaft A um den Kaufpreis von S 31,500.000,--. Im Punkt 5.1 des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass die Kosten der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Kaufvertrages einschließlich der Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr allein die Käuferin trägt, die diesbezüglich die Verkäuferin schad- und klaglos hält.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2001 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Abgabenerklärung und verwies darauf, dass die Bw. gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 GrEStG von der Entrichtung der Grunderwerbsteuer befreit sei. Eine Reziprozitätsbestätigung des Bundesministers für auswärtige Angelegenheiten werde alsbald nachgereicht werden.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2002 legte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt ein Note der Botschaft der Republik X in der Republik Österreich an die Botschaft der Republik Österreich in der Republik X vom 11. September 2001 mit folgendem Inhalt vor:

"Gemäß dem 48. Artikel des Gesetzes "Landkodex" vom 25. Juni 1999 der Republik X kann das Grundstück in X den ausländischen Bürgern, so wie den in X akkreditierten diplomatischen Vertretungen nicht verkauft werden. Das Grundstück in X kann den ausländischen Bürgern und den diplomatischen Vertretungen bis zu 99 Jahren vermietet werden.

Gemäß den Bestimmungen des "Steuerkodex" der Republik X und des Beschlusses des Ministerkabinetts der Republik X über die "Rückbezahlung der bereits bezahlten Steuer, Prozentsen und finanziellen Sanktionen dem Steuerzahler" vom 23. Februar 2001, werden die diplomatischen Vertretungen von allen Steuern, inkl. Mehrwertsteuer befreit, wenn sie für Zwecke einer diplomatischen Vertretung (Amt oder Residenz) das Grundstück mieten oder das Gebäude kaufen wollen.

In diesem Zusammenhang versichert die Republik X, dass die Republik Österreich von allen Steuern, inkl. Mehrwertsteuer befreit werden wird, falls Sie künftig für Zwecke einer diplomatischen Vertretung (Amt oder Residenz) in X das Grundstück mieten oder das Gebäude kaufen will."

Zur Aufforderung des Finanzamtes, eine Reziprozitätsbestätigung des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten vorzulegen, gab der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt unter Hinweis auf die Note vom 11. September 2001 bekannt, dass ein Kauf von Liegenschaften in X nicht möglich sei. Diesen Unterschied in der Rechtslage hinsichtlich des Liegenschaftserwerbes für Vertretungsbehörden habe das Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten als ausreichend befunden, anzunehmen, dass keine Reziprozität bestehe und die Ausstellung einer Reziprozitätserklärung abgelehnt. Da das Mieten einer Liegenschaft für einen Zeitraum von 99 Jahren de facto einem Kauf dieser Liegenschaft gleich komme, sei wohl von einer Gegenseitigkeit im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 6 GrEStG auszugehen. Weiters würde die Vorschreibung der GrESt gegen die Diplomatenkonvention verstoßen. Gemäß Art. 21 des Wr. Übereinkommens vom 18.4.1961 über diplomatische Beziehung, BGBl. 66/1966 (kurz Diplomatenkonvention) erleichtere die Republik Österreich den Entsendestaaten den Erwerb für deren Mission in einem Hoheitsgebiet benötigten Räumlichkeiten. Gemäß Art. 23 leg. cit. werde auch der Entsendestaat und der Missionsstaat hinsichtlich der in ihrem Eigentum stehenden Räumlichkeiten der Mission von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Steuern und sonstigen Abgabenbefreit, soweit diese nicht als Vergütung für eine bestimmte

Dienstleistung erworben werden. Da der Staat X die gegenständliche Liegenschaft samt darauf befindlichem Gebäude zum Zwecke der Ausübung der diplomatischen Mission (Botschaftsgebäude) erworben habe, sei er von der Entrichtung der Grunderwerbsteuer zu befreien.

Mit Bescheid vom 2. Mai 2002 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Grunderwerbsteuer in Höhe von 80.121,80 Euro fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Erwerb eines Grundstückes durch einen fremden Staat für Zwecke seiner ausländischen Vertretungsbehörden nur von der Grunderwerbsteuer befreit sei, so weit Gegenseitigkeit gewährleistet sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst abermals auf die Note vom 11. September 2001 verwiesen. Weder die BAO noch das Grunderwerbsteuergesetz regle, in welcher Form ein Beweis in concreto erbracht werden muss. Es könne sohin mangels anderslautender Regelung ein Beweis in jeder Form erbracht werden. Das vorgelegte Schreiben der Botschaft der Republik X vom 11. September 2001 bestätige eindeutig, dass die steuerliche Gegenseitigkeit zwischen der Republik Österreich und der Republik X gewährleistet sei. Der Befreiungstatbestand im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 6 GrEStG liege sohin vor. Weiters wurde nochmals dargelegt, weshalb die Verschreibung der Grunderwerbsteuer gegen die Diplomatenkonvention verstoße. Die der Republik X vorgeschriebene Grunderwerbsteuer könne nicht als Vergütung für bestimmte Dienstleistung im Sinne des Art. 23 der Diplomatenkonvention verstanden werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 6 GrEStG 1987 ist der Erwerb eines Grundstückes durch einen fremden Staat für Zwecke seiner ausländischen Vertretungsbehörden, soweit Gegenseitigkeit gewährleistet ist, von der Besteuerung ausgenommen.

Nach dem 2. Satz des § 18 Abs. 1 GrEStG 1987 sind andere Rechtsvorschriften, die eine Grunderwerbsteuerbefreiung vorsehen, für Erwerbsvorgänge, die nach dem 30. Juni 1987 verwirklicht werden, nicht mehr anzuwenden. Von dieser Bestimmung bleiben jedoch nach dem dritten Satz dieser Gesetzesstelle die auf völkerrechtlichen Verträgen beruhenden sowie internationalen Organisationen eingeräumten grunderwerbsteuerlichen Begünstigungen unberührt.

Das Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen, BGBl. 1966/66. enthält ua. folgende Befreiungsbestimmung:

Artikel 23 (1) Der Entsendestaat und der Missionschef sind hinsichtlich der in ihrem Eigentum stehenden und der von ihnen gemieteten bzw. gepachteten Räumlichkeiten der Mission von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Steuern oder sonstigen Abgaben befreit, soweit diese nicht als Vergütung für bestimmte Dienstleistungen erhoben werden.

Die im Wiener Übereinkommen vorgesehene Steuerfreiheit bezieht sich als rein persönliche Abgabenbefreiung nicht auf den steuerbaren Vorgang als solchen, sondern nur auf die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen, die diplomatischen Status genießen und für die diese Abgabenfreiheit vorgesehen ist (vgl. VwGH 17.9.1976, 934/75).

Da im gegenständlichen Fall die Grunderwerbsteuer gegenüber der Republik X festgesetzt wurde, die auf Grund der Bestimmung des Art. 23 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen persönlich von der Entrichtung der Grunderwerbsteuer befreit ist, ist der angefochtene Bescheid jedenfalls mit Rechtswidrigkeit belastet.

Zu der im Verfahren vor der Abgabenbehörde 1. Instanz strittigen Frage, ob die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 6 GrEStG 1987 hier anwendbar wäre, ist zu bemerken, dass sich diese Befreiungsbestimmung auf den Erwerbsvorgang bezieht, sodass (bei Vorliegen aller Voraussetzungen) nicht nur der fremde Staat, sondern auch die übrigen am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (hier die Verkäuferin) von der Grunderwerbsteuer befreit wären.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Republik X die Liegenschaft A erwarb, um darauf ihre Vertretungsbehörde einzurichten. Strittig ist lediglich, ob auch Gegenseitigkeit gewährleistet ist.

Der Begriff der Gegenseitigkeit findet sich insbesondere auch im Erbschaftsteuerrecht (und zwar in § 6 Abs. 3 ErbStG oder § 15 Abs. 1 Z. 14 lit. d u. Z. 14a ErbStG) und in der Bestimmung des § 48 BAO. Nach Stangl, Zum Kriterium der Gegenseitigkeit im Erbschaftssteuerrecht, SWI 2002, S. 233 ff, kann die vom Ausland zu gewährende Gegenseitigkeit tatsächlicher oder rechtlicher Natur sein. Gegenseitigkeit tatsächlicher Natur liegt nach herrschender Meinung immer dann vor, wenn der andere Staat seine Erbschaftssteuern nur territorial gebunden erhebt oder grundsätzlich keine Erbschaftsteuer und auch keine der österreichischen Erbschaftsteuer vergleichbare oder entsprechende Steuer erhebt und in Österreich gelegene Vermögenswerte somit von vornherein nicht besteuert. Von einer Gegenseitigkeit rechtlicher Natur ist insbesondere dann zu sprechen, wenn aufgrund rechtlicher Vorschriften sichergestellt ist, dass Gegenseitigkeit vom anderen Staat gewährt wird.

Umgelegt auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 6 GrEStG 1987 bedeutet dies, dass Gegenseitigkeit vorliegt, wenn der fremde Staat entweder überhaupt keine der Grunderwerbsteuer vergleichbare Besteuerung vorsieht oder auf Grund einer entsprechenden Befreiungsbestim-

mungen sichergestellt ist, dass im Fall des Erwerbes eines Grundstückes durch die Republik Österreich für Zwecke ihrer Vertretungsbehörde keine der Grunderwerbsteuer vergleichbare Steuer anfällt.

Aus der Note vom 11. September 2001 ergibt sich, dass die diplomatischen Vertretungen auf Grund des "Steuerkodex" der Republik X und des Beschlusses des Ministerkabinetts der Republik X über die "Rückbezahlung der bereits bezahlten Steuern, Prozentsätzen und finanziellen Sanktionen dem Steuerzahler" vom 23. Februar 2001 von allen Steuern, inklusive Mehrwertsteuer befreit werden, wenn sie für Zwecke einer diplomatischen Vertretung (Amt oder Residenz) ein Grundstück mieten oder ein Gebäude kaufen wollen.

Zu § 48 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass das Gesetz nicht einen Notenaustausch oder ein entsprechendes Verhandlungsprotokoll voraussetzt und das Gesetz nicht an ein formelles Erfordernis anknüpft (vgl. VwGH 29.1.1998, 95/15/0043). Auch nach Auffassung des deutschen Bundesfinanzhofes ist eine Steuerbefreiung (die entsprechende Befreiungsbestimmung enthält ebenfalls die Wortfolge "sofern der ausländische Staat Gegenseitigkeit gewährt") nicht von einer förmlichen Gegenseitigkeitserklärung abhängig. Erforderlich ist nur, dass nach der Gesetzeslage in dem ausländischen Staat eine entsprechende Steuervergünstigung gewährt wird (vgl. BFH 29.11.1995, II B 103/95, BStBl. 1996 II 102). Es ist daher der Bw. zuzustimmen, dass es auch im Anwendungsbereich der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z. 6 GrEStG 1987 nicht auf eine formelle Voraussetzung (wie eine Reziprozitätsbestätigung des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten) ankommt.

Entscheidend ist im vorliegenden Fall, dass der Erwerb eines Gebäudes oder die Miete eines Grundstückes durch die Republik Österreich für Zwecke einer diplomatischen Vertretung in der Republik X steuerfrei bleiben würde, weshalb der gegenständliche Erwerbsvorgang nach § 3 Abs. 1 Z. 6 GrEStG 1987 von der Grunderwerbsteuer befreit ist.

Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Wien, 3. April 2003