



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin (Bw) in M, vertreten durch WT, in S, vom 18. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, vom 17. März 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob durch die als Präambel bezeichnete Vereinbarung ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde.

In dieser ohne Anführung eines Datums zwischen den Vertragspartnern Bw und YGmbH abgeschlossenen schriftlichen Vereinbarung, welche lediglich von der Bw unterfertigt worden ist, wurde Folgendes geregelt:

Gemäß Punkt I stellt die Bw ein unwiderrufliches und rechtsverbindliches Angebot. Danach räumt die Bw laut Punkt II. der YGmbH das Recht ein, die in Punkt I der Präambel näher bezeichneten Top 1 und Top 2 zu kaufen und zu übernehmen. Dieses Angebot ist laut Punkt II. auf 12 Monate ab Unterfertigung befristet, wobei längstens mit Ablauf dieser Frist der Kauf rechtswirksam wird.

Im Punkt III. der Präambel ist als Kaufpreis für diese beiden Liegenschaften ein Betrag von Euro 460.000,00 vereinbart, welcher bei Grundbuchseintragung zur Zahlung fällig ist. Im Falle eines Verkaufes durch die Anbotnehmerin der betreffenden Liegenschaftsanteile wird vereinbart, dass die Anbotstellerin (Bw) einen entsprechenden Kaufvertrag unterzeichnet. Gemäß Punkt VII. der Vereinbarung quittiert Herr G. (Gf der Bw) mit der Unterfertigung dieser Urkunde den Erhalt des Kaufpreises in Höhe von Euro 460.000,00.

Unmittelbar an diese Urkunde anschließend bestätigt die Bw bzw der Geschäftsführer G. in einem mit 7. April 2004 datierten, an die YGmbH gerichteten Schreiben den Erhalt des laut Präambel vereinbarten Betrages von Euro 460.000,00. Gleichzeitig beauftragt die Bw darin die YGmbH, diesen Betrag in dort näher angeführten Teilbeträgen und an dort angeführte Empfänger zu überweisen.

Mit Bescheid vom 7. November 2007 schrieb das Finanzamt der YGmbH Grunderwerbsteuer in Höhe von Euro 16.100,00 basierend auf einer Bemessungsgrundlage von Euro 460.000,00 vor. Da die Grunderwerbsteuer bei dieser uneinbringlich war, erging der nunmehr bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. März 2008 in selber Höhe an die Bw als Gesamtschuldnerin der Grunderwerbsteuer gemäß § 9 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG).

In der fristgerecht eingebrachten Berufung führte die Bw aus, dass die fällige Grunderwerbsteuer seinerzeit beim Verkauf (Kaufvertrag vom 23. Juli 2002) längst bezahlt worden sei. Zwischenzeitig wäre das Objekt an Herrn H. verkauft worden, welcher ebenfalls die Grunderwerbsteuer entrichtet hätte. Bei einem Verkauf der noch vorhandenen Liegenschaft habe der neue Käufer diese wiederum zu entrichten. Es werde daher beantragt, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. März 2008 gegen die Bw auszusetzen bzw die Forderung gegen Bw einzustellen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2008 wies das Finanzamt das Berufungsbegehren mit der Begründung ab, dass gemäß § 9 GrEStG die Steuerpflicht für den bisherigen Eigentümer sowie auch für den Erwerber der Liegenschaft bestünde. Da die Grunderwerbsteuer bei der YGmbH uneinbringlich wäre, sei der Grunderwerbsteuerbescheid an die Bw ergangen.

Mit Schriftsatz vom 23. Mai 2008 beantragte die Bw die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte begründend aus, dass das berufungsgegenständliche Grundstück mit Kaufvertrag von Herrn O. (YGmbH) an die Bw im Jahre 2002 veräußert worden sei, wobei letztere auch für diesen Erwerbsvorgang die damals vorgeschriebene Grunderwerbsteuer entrichtet hätte.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der YGmbH sei man zum Ergebnis gelangt, dass diese wirtschaftliches Eigentum erworben hätte, da sie eine Anzahlung in Höhe von Euro 460.000,00 geleistet hätte. Im Grundbuch wäre nach wie vor die Bw eingetragen. Die YGmbH sei der Ansicht, dass sie lediglich als Vermittler beauftragt wurde und die geleistete Anzahlung zwecks Abdeckung eines vorhandenen Bankkredites geleistet worden sei, die Anzahlung Darlehenscharakter gehabt habe und kein Übergang eines wirtschaftlichen Eigentums stattgefunden habe. Tatsächlich habe auf Grund der Vermittlung durch die YGmbH das halbe Grundstück an Herrn H. um den Preis von Euro 230.000,00 verkauft werden können. Die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang sei von Herrn H. entrichtet worden. Die Kaufpreiszahlung sei wiederum zur Verringerung der Bankkredite und zur Rückführung an die YGmbH verwendet worden, sodass per Datum der Einbringung des Vorlageantrages nur mehr eine „Darlehensgewährung“ in Höhe von Euro 230.000,00 vorliege. Wirtschaftliches Eigentum der YGmbH könne lediglich hinsichtlich des noch nicht verkauften Hälfteanteiles angenommen und daher nur diesbezüglich Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden.

Die Berufung richte sich daher jedenfalls gegen die Hälfte der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer, da das halbe Grundstück von der Bw an Herrn H. vor längerer Zeit verkauft und hiefür von letzterem Grunderwerbsteuer entrichtet worden sei. Es könne daher nur hinsichtlich der weiteren Hälfte strittig sein, ob sich diese im wirtschaftlichen Eigentum der YGmbH oder im (zivilrechtlichen) Eigentum der Bw befinde.

Im vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen Erörterungstermin und einem ergänzenden Schriftsatz führte die Bw aus:

Die berufungsgegenständlichen Wohneinheiten Top 1 und Top 2, welche ursprünglich von Herrn O., gewerberechtlicher Geschäftsführer der YGmbH, errichtet worden waren, wurden 2002 an die Bw veräußert. Im Herbst 2003 erhielt der 90%-ige Gesellschafter der Bw, Herr G., die Baubewilligung für die Errichtung des Objektes Si im Umfang von 3,5 Mio Euro. Dieser habe mit der BankB über die Finanzierung dieser acht Appartements verhandelt. Die Bank habe das Kreditobligo von Herrn G. und der Bw zusammengerechnet und eine Kreditgewährung von der Bedingung abhängig gemacht, dass die Bw die Top 1 und Top 2 veräußere. Das auf diese beiden Objekte entfallende Obligo haftete mit Euro 460.000,00 aus. Aus diesem Grund sei Herr G. an Herrn O. herangetreten, um ihm beim Verkauf der Top 1 und Top 2 behilflich zu sein und zu vermitteln. Herrn O. sei es gelungen, Herrn H. als Kaufinteressenten für die Top 2 namhaft zu machen. Am 16. März 2004 habe dieser ein Kaufanbot an die Bw auf Grundlage eines Kaufpreises von Euro 235.000,00 gestellt und erklärt, mit diesem Kaufanbot der Verkäuferin (Bw) bis zum 30. September 2004 im Wort zu bleiben. Sowohl der Anbotsteller als auch die Bw haben das Kaufanbot vorbehaltlich einer

entsprechenden Finanzierung des Kaufpreises durch den Anbotsteller unterfertigt. Im Zuge von gemeinsamen Finanzierungsverhandlungen zwischen Herrn O., Herrn G. und der gemeinsamen Hausbank, der BankB, sei von letzterer die Übernahme der Finanzierung für den Erwerb der Top 2 durch Herrn H. genehmigt worden. Auf Grund der Dringlichkeit der Finanzierung der acht Appartements und der Kaufzusage von Herrn H. habe sich die YGmbH über Verlangen der BankB bereit erklärt, einer Umschuldung des auf die beiden Top 1 und Top 2 aushaftenden Obligos von Euro 460.000,00 von der Bw auf die YGmbH zuzustimmen. Die grundsätzliche Kreditzusage durch die BankB wäre bereits am 11. Februar 2004 über Euro 460.000,00 ausnützbar in Schweizer Franken schriftlich gegenüber der YGmbH bewilligt worden. Die Bw habe als Mitschuldnerin den Kreditvertrag mitunterfertigt. Der Kreditbetrag von Euro 460.000,00 wäre durch die Top 1 und Top 2 besichert gewesen.

Bereits im April 2004 wäre festgestanden, dass durch den Käufer der Top 2 ein Betrag von Euro 235.000,00 zu Gunsten des Kreditkontos der YGmbH bei der BankB zurückfließen würde. Wie aus dem Prüfungsbericht der Betriebsprüfung hervorginge, wäre der Kaufpreis in Euro 5.000,00 Vermittlungsprovision und Euro 230.000,00 Kreditrückführung zerlegt worden.

Ein verbücherungsfähiger Kaufvertrag zwischen der Bw und Herrn H. als Käufer betreffend die Top 2 wäre schließlich am 17. September 2004 abgeschlossen, das Eigentumsrecht des Käufers im Grundbuch eingetragen und die Kreditverbindlichkeit des Käufers als Höchstbetragshypothek über Euro 224.000,00 zugunsten der BankB am 15. März 2005 grundbücherlich sichergestellt worden.

Die YGmbH habe die Absicht gehabt, auch die Top 1 möglichst rasch zum Verkauf zu vermitteln, es sei an einen Verkaufspreis von Euro 230.000,00 gedacht worden.

Bisher wäre ein Verkauf der Top 1 nicht möglich gewesen, weshalb sie zwischenzeitig über Verlangen der Bank vermietet würde. Es gäbe keine schriftliche Vereinbarung zwischen der Bw und YGmbH bezüglich der Vermietungsmöglichkeit durch letztere. Das Mietentgelt sei auf das Kreditkonto in Schweizer Franken der YGmbH bei der BankB geflossen.

Ab dem Zeitpunkt der Umschuldung habe die BankB das Kreditkonto der YGmbH mit den anfallenden Zinsen aus dem Kreditvertrag belastet. Im September 2004 wäre der Kredit durch Bezahlung des Kaufpreises betreffend die Top 2 durch Herrn H. in Höhe von Euro 235.000,00 auf den Gegenwert von Euro 225.000,00 vermindert worden. Der Zinssatz des Schweizer Franken-Kredits habe damals 2,25% betragen, die Zinsen hätten durch die Vermietung der Top 1 jederzeit bezahlt werden können, weshalb die YGmbH darin kein Risiko erblickt habe. Weder der Kredit noch die Zinsen wären bis zur Vermietung der Top 1 getilgt worden, sodass

die BankB mit ca Euro 1,140.000,00 Höchstbetragshypothek im Grundbuch eingetragen sei. Bei Wegfall des Mieters würde das Kreditkonto weiter anwachsen.

Da im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Kaufvereinbarung (vgl Präambel Punkt II), April 2005, die Top 1 noch nicht vermittelt und verkauft werden hätte können, wäre die YGmbH verpflichtet gewesen, die Top 1 zu kaufen. Der formelle Kaufvertrag mit einem Kaufpreis von Euro 230.000,00 wäre allerdings erst am 8. Juli 2008 ausgefertigt und unterfertigt worden. Die Verbücherung wäre mangels Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung noch nicht erfolgt.

In rechtlicher Hinsicht führt die Bw aus, dass die schriftliche Vereinbarung (Präambel) ein einseitiges Anbot des Eigentümers (Bw) mit Laufzeit von 12 Monaten, somit bis Anfang April 2005, darstelle. Es wäre somit beabsichtigt gewesen, innerhalb eines Jahres beide Tops zu vermitteln. Da dies jedoch hinsichtlich der Top 1 nicht gelungen sei, wäre die YGmbH verpflichtet gewesen, diese nach einem Jahr zu kaufen. Das Finanzamt unterliege einem Rechtsirrtum, wenn es das Schreiben vom 7. April 2004 über die Verwendung der Kreditvaluta von Euro 460.000,00 als Kaufpreiszahlung und nicht als Kreditgewährung/Umschuldung betrachte. Tatsächlich wäre der Kreditbetrag von Euro 460.000,00 aber laut Verrechnungsweisung der Bw überwiesen worden. Die Bw habe somit den Betrag gar nicht direkt erhalten. Die Bw hätte somit über die Kreditgewährung/Zwischenfinanzierung und nicht über einen Kaufpreis verfügt.

Überdies wäre Punkt VII der Präambel so zu verstehen, dass der Kaufpreis erst Zug um Zug mit Unterfertigung des noch abzuschließenden Kaufvertrages zu entrichten wäre.

Die Bw wäre sich bewusst, dass für die Top 1 die Grunderwerbsteuer auf Basis von Euro 230.000,00 zu entrichten wäre, bestreitet jedoch, dass die YGmbH wirtschaftliches Eigentum an der Top 2 erworben habe, weil laut Kaufanbot vom 16. März 2004 Herr H. bereits als Käufer festgestanden wäre und dieses Anbot bereits vor der Vereinbarung (Präambel) mit der YGmbH gestellt worden wäre. Deshalb wäre hinsichtlich der Top 2 der Berufung stattzugeben.

Im Rahmen des Erörterungstermines führte das Finanzamt zu den Äußerungen der Bw aus, dass aus der gesamten Vertragskonstellation zu schließen sei, dass die YGmbH im Jahr 2004 wirtschaftliches Eigentum an den beiden Wohnungen erworben habe. Zum einen existiere der als Präambel bezeichnete Vertrag, der vom Geschäftsführer der Bw unterzeichnet worden sei. Die Unterfertigung durch den Geschäftsführer der YGmbH liege nicht vor, aber die Umsetzung des Vertrages ergebe sich aus dem Schreiben der Bw vom 7. April 2004, in dem auf die vorbezeichnete Vereinbarung ausdrücklich Bezug genommen wurde, und mit dem Passus

„bestätige den Erhalt des lt. Präambel vereinbarten Betrages von € 460.000,00,, dokumentiert worden sei.

In Punkt III der „Präambel“ werde festgehalten, dass im Falle eines Verkaufs durch die Anbotnehmerin der betreffenden Liegenschaftsanteile vereinbart werde, dass die Anbotsstellerin jederzeit einen entsprechenden Kaufvertrag unterzeichne. Letztlich sei in Umsetzung dieser Vereinbarung die Veräußerung der Wohnung Top 2 an Herrn H. über Vermittlung der YGmbH (siehe dazu auch Ausführung im Vorlageantrag) erfolgt. Bei dem Betrag um € 460.000,00 (siehe Punkt III der Präambel) handle es sich um einen den ursprünglichen Ankauf der Top 1 und Top 2 von Herr O. aus dem Jahre 2002 aushaftenden Kredit, der in weiterer Folge von der YGmbH in die eigene Zahlungsverpflichtung übernommen worden sei. Aus Sicht der Finanzverwaltung stehe die Übernahme der Kreditverbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit dem eingeräumten Recht, die Liegenschaft zu verwerten (vgl. Punkt III der Präambel). Dass lediglich eine Kreditgewährung seitens der YGmbH vorliege, widerspäche Vorgängen im Geschäftsleben, zumal eine ungesicherte, unverzinsten Kreditgewährung üblicherweise nicht durchgeführt würde. In diesem Zusammenhang werde auf die Angabe von Herrn G. verwiesen, dass bis dato keine Zinstragung durch die Bw erfolgt sei und die Bw lediglich für den noch aushaftenden Kreditbetrag hafte. Lt. Vertragsparteien sei auch nicht geklärt, wer eine Zinsbelastung endgültig zu tragen habe. Im Hinblick auf die Verwertungsmöglichkeit durch die YGmbH sei auszuführen, dass der Veräußerungserlös von € 235.000,00 (Verkauf an Herrn H.) zur Gänze vom aushaftenden Kreditbetrag der YGmbH in Abzug gebracht worden sei. Daraus ergebe sich, dass letztlich der Kaufpreis durch die YGmbH und nicht durch die Bw bestimmt worden sei. Es seien nämlich dann nur mehr € 225.000,00 offen gewesen, überdies sei die Top 1 dann ohnedies sogar mit € 230.000,00 veräußert worden. Daraus ergebe sich, dass der Gesamterlös aus den Liegenschaftsverkäufen insgesamt € 465.000,00 betrage, die im gesamten Umfang bei der YGmbH verblieben seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (vgl auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 245ff und dort angeführte Rechtsprechung).

§ 1 Abs 2 GrEStG hat einen selbständigen und – gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs 1 leg.cit. – subsidiären (Ersatz-)Tatbestand zum Inhalt (vgl ua VwGH 26.1.1989, /88/16/0030). Im § 1 Abs 2 GrEStG wird neben Vorgängen zivilrechtlicher Art (§ 1 Abs 1 GrEStG) wirtschaftlichen Vorgängen die gleiche Relevanz beigemessen (vgl VwGH 5.10.1976, 648/76). Mit Abs 2 des § 1 GrEStG wollte der Gesetzgeber Tatbestände erfassen, die zwar nicht unter Abs 1 Z 1 fallen, aber das gleiche wirtschaftliche Ergebnis nach sich ziehen. Diese Norm lässt die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs 1 GrEStG zu (vgl ua VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250)

§ 1 Abs 2 soll damit die Besteuerung derjenigen Geschäfte ermöglichen, die nicht auf den Erwerb des Eigentums selbst gerichtet sind, in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis aber den auf den Erwerb des Eigentums gerichteten Geschäften im Wesentlichen gleichkommen.

§ 1 Abs 2 erfasst Rechtsvorgänge, bei denen der Erwerber Eigentum **gerade nicht erlangen will**. An Stelle des Eigentums soll nur die Verwertungsmöglichkeit übergehen (vgl VwGH 28.11.1991, 88/16/0166). Es sollen somit Rechtsvorgänge der Besteuerung unterworfen werden, die in der Hauptsache nicht auf den Übergang des Eigentumsrechtes auf einen der Vertragsteile, sondern auf einen Dritten gerichtet sind (vgl VwGH 20.12.1973, 972/72).

Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Der Berechtigte muss kraft rechtsgeschäftlicher Vereinbarung ermächtigt sein, über ein bestimmtes Grundstück zu verfügen (vgl VwGH 30.4.1999, 97/16/0503).

Zweck des § 1 Abs 2 ist es demnach, Grundstücksumsätze zu erfassen, die in Bezug auf die Herrschaft über ein Grundstück den in § 1 Abs 1 leg.cit. beschriebenen Umsätzen so nahe kommen, dass sie wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen (vgl ua VwGH 28.6.2007, 2007/16/0048). Voraussetzung ist somit eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben (vgl VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250). Dabei bedeutet auch eine allfällige zeitliche Beschränkung keine Abschwächung der qualitativen Befugnisse des Ermächtigten (vgl VwGH 27.2.1995, 94/16/0136). Bei der Steuerpflicht nach § 1 Abs 2 kommt es darauf an, wer auf Grund der getroffenen Vereinbarung die für den Abschluss eines Kaufes erforderliche Macht über eine bestimmte Liegenschaft tatsächlich hat (vgl VwGH 1.7.1970, 1151/69).

Der berufungsgegenständlichen Präambel gingen Finanzierungsverhandlungen der Bw mit der BankB betreffend den Abbau des Kreditobligos von Euro 460.000,00 aus dem Ankauf der

seinerzeit im Jahre 2002 von Herrn O. (YGmbH) angeschafften Top 1 und Top 2 voraus. Herr O. war insofern eingebunden, als er einerseits von der Bw um Vermittlung des Verkaufes der beiden Liegenschaften ersucht wurde, andererseits die Umschuldung des Kreditobligos der Bw von Euro 460.000,00 zu Lasten der YGmbH bereits im Februar 2004 mit der BankB mitausverhandelte. Desgleichen machte Herr O. Herrn H. als Kaufinteressenten für die Top 2 namhaft, vermittelte das Kaufanbot vom 16. März 2004 betreffend die Top 2 zwischen Herrn H. und der Bw als zivilrechtlicher Eigentümerin unter Zugrundelegung eines Kaufpreises von Euro 235.000,00 (vgl Anbot mit Briefkopf der YGmbH), welcher zur Rückführung des Obligos auf das aus der Umschuldung resultierende Kreditkonto der YGmbH fließen sollte und auch tatsächlich geflossen ist, und verhandelte die Finanzierungszusage der BankB betreffend diesen Verkauf aus. Diese auf die Verschaffung der Verwertungsbefugnis betreffend die Top 1 und Top 2 zugunsten der YGmbH zu schließenden konkludenten Handlungen (vgl VwGH 30.4.1999, 97/16/0503) fanden ihren förmlichen Niederschlag in der Abfassung der als Präambel bezeichneten Vereinbarung vom April 2004, welche ein unwiderrufliches, rechtsverbindliches Kaufanbot der Bw an die YGmbH zum Inhalt hat.

Wenn darin unter Punkt III. geregelt ist, dass „im Falle eines Verkaufes durch die Anbotnehmerin (YGmbH) der betreffenden Liegenschaftsanteile vereinbart wird, dass die Anbotstellerin (Bw) jederzeit einen Kaufvertrag unterzeichnet“, so geht daraus hervor, dass die YGmbH nicht nur am wirtschaftlichen Ergebnis der Verwertung eines Grundstückes teil hat, sondern diese Verwertung auch selbst herbeiführen, das heißt vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstückes an bestimmte Personen verlangen konnte (vgl VwGH 24.1.2001, 98/16/0125-128).

Wenn das Finanzamt im Rahmen des Erörterungstermines ausführt, dass die Übernahme der Kreditverbindlichkeiten in Höhe von Euro 460.000,00 in unmittelbarem Zusammenhang mit dem eingeräumten Recht lt Punkt III der Präambel, die Liegenschaft zu verwerten, steht, so ist dem zuzustimmen. Zum einen floss der Erlös aus der Veräußerung der Top 2 an Herrn H. zur Gänze auf das mit einem Obligo von Euro 460.000,00 belasteten Kreditkonto der YGmbH, wobei Herr O. für die Veräußerung der Top 2 Euro 235.000,00, somit Euro 5.000,00 über dem ursprünglich angedachten Kaufpreis von Euro 230.000,00 lukrieren konnte, sodass dieses Konto noch mit Euro 225.000,00 aushaftet. Zivilrechtlicher Veräußerer der Top 2 war die Bw, das wirtschaftliche Ergebnis der Verwertung dieser Liegenschaft erzielte jedoch zur Gänze die YGmbH. Andererseits werden die auf das noch aushaftende Obligo entfallenden Zinsen diesem Kreditkonto angelastet, welche die YGmbH durch Vermietung der Top 1 seit 2007 und die daraus erzielten Mieterlöse rückführt. Bis zur Vermietung der Top 1 im Jahr 2007 wurden weder Kredit noch Zinsen getilgt worden, eine Rückführung war auch deshalb nicht möglich, weil es der YGmbH nicht gelungen ist, einen Käufer für die Top 1 zu finden. Letztere trug

somit das volle Verwertungsrisiko, das insbesondere im Anwachsen des Kontostandes durch die Zinsbelastung und mangelnde Kapitaltilgung zu sehen ist. Die YGmbH hatte im Falle des Fehlschlagens einer Veräußerung an einen Dritten gemäß Punkt II der Präambel das Recht bzw die Pflicht, die Top 1 zu kaufen, zumal nach dieser Bestimmung mit Ablauf von zwölf Monaten der Kauf rechtswirksam wird, ein verbücherungsfähiger Kaufvertrag wurde allerdings ohnehin erst am 8. Juli 2008 geschlossen. Dieser Kaufvertrag regelt im Punkt V die lastenfreie Übertragung mit Ausnahme jener Höchstbetragshypotheken zu Gunsten der BankB (vgl C-LNR 16 und 17), die das berufsgegenständliche Kreditobligo der YGmbH besichern. Im Falle der Top 2 schlug sich die Verwertung für die YGmbH in Form eines Mehrerlöses von Euro 5.000,00 positiv zu Buche, im Fall der Top 1 hatte sie in Folge des Fehlschlagens einer Veräußerung die negativen Auswirkungen eines Anwachsens des Kreditobligos zu tragen. Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 22.9.1978, 675/77 ausgeführt, dass die wirtschaftliche Machtausübung über ein inländisches Grundstück, wie § 1 Abs 2 GrEStG sie versteht, keineswegs dazu führen muss, dass aus der Verwertung auch ein Gewinn erzielt wird.

Wenn die Bw ausführt, dass seitens der YGmbH lediglich eine Kreditgewährung/Umschuldung und keine Kaufpreiszahlung vorliege, Herr G. im Schreiben vom 7. April 2004 in Folge der Verrechnungsanweisung betreffend die Verwendung des Betrages von Euro 460.000,00 letztlich nicht den Erhalt bestätigt habe, sondern dieser erst mit Abfassung des schriftlichen grundbuchs-fähigen Kaufvertrages den Erhalt von Euro 230.000,00, zumal die Top 2 ja schon früher veräußert worden sei, quittiert habe, ist dem entgegenzuhalten, dass die Verrechnungsanweisung eine Verwendung des Kaufpreises darstellt und im förmlichen Kaufvertrag vom 8. Juli 2008 in Punkt III. bestätigt wird, dass der Kaufpreis bereits entrichtet wurde, gemeint kann wohl hier nur die Umschuldung im Jahre 2004 sein. Der Übernahme der Kreditverbindlichkeit durch die YGmbH ohne Regelung über die Zinstragung steht die Einräumung der Verwertungsbefugnis betreffend Top 1 und Top 2 gegenüber.

Die Bw argumentiert, dass die Bw somit lediglich für die Top 1 auf Basis von Euro 230.000,00 Grunderwerbsteuer zu entrichten habe, bestreitet aber, dass die YGmbH wirtschaftliches Eigentum an der Top 2 erworben habe, da das Kaufanbot des Herrn H. vom März 2004 bereits vor der Präambel vom April 2004 gestellt worden sei.

Wie bereits oben ausgeführt, ist für die Verschaffung der Verwertungsbefugnis gemäß § 1 Abs 2 GrEStG nicht die Abfassung eines schriftlichen Vertrages erforderlich, vielmehr kann sie auch durch konkludente Handlungen oder Unterlassungen wie im Gegenstandsfall die Finanzierungsverhandlungen und Namhaftmachung des Käufers der Top 2 durch Herrn O. – zeitlich der schriftlichen Abfassung der Präambel vorgelagert - erfolgen.

Das zeitliche Moment hat aber für die rechtliche Würdigung der Präambel und deren tatsächlicher Umsetzung schon im Vorfeld der schriftlichen Abfassung keine Bedeutung. Vielmehr ist die rechtliche Würdigung nicht teilbar, zumal die Vereinbarung aus der gesamten Vertragsgestaltung und hier insbesondere gemäß Punkt III ersichtlich sowohl hinsichtlich der Top 1 aber auch der Top 2 die Verwertungsbefugnis und somit wirtschaftliches Eigentum verschafft.

Auch die Rechtsprechung (vgl dazu Fellner a.a.O, § 1 GrEStG, Rz 272ff und dort referierte VwGH-Rechtsprechung) hat die Einräumung der Verwertungsmöglichkeit auf eigene Rechnung des Ermächtigten und damit die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs 2 GrEStG als erfüllt angesehen, wenn

- a) der Ermächtigte jederzeit selbst als Käufer in den Vertrag eintreten kann, wie etwa im Gegenstandsfall durch Annahme des Kaufanbotes der Bw innerhalb von zwölf Monaten,
- b) der Ermächtigte muss in den Vertrag eintreten, wenn er bis zu einem bestimmten Zeitpunkt keine Käufer gefunden hat; im Gegenstandsfall trifft dies auf die Top 1 in Zusammenschau mit Punkt II der Präambel über die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages nach Fristablauf zu,
- c) der Ermächtigte braucht nicht Rechnung legen und kann daher den Mehrerlös behalten; im Gegenstandsfall diene der aus der Veräußerung der Top 2 erzielte Veräußerungserlös von Euro 235.000,00 (darin enthalten der Mehrerlös von Euro 5.000,00) zur Gänze der Teilabdeckung des aus der Umschuldung nunmehr auf die YGmbH lautenden Kreditobligos von Euro 460.000,00.
- d) wenn der Ermächtigte schon vor Annahme des Kaufanbotes durch einen Dritten den Kaufpreis aus seinem eigenen Vermögen bezahlt oder sich zur darlehensweisen Finanzierung verpflichtet hat, im Gegenstandsfall durch die Umschuldung des ursprünglich auf die Bw lautenden Kredites auf die YGmbH laut Kreditusage der BankB vom 11. Februar 2004.

In der Präambel ist in Punkt VII geregelt, dass die Anbotnehmerin, somit die YGmbH die Grunderwerbsteuer aus diesem Vertrag zu tragen hat. Deswegen forderte das Finanzamt aus dem Titel des § 1 Abs 2 GrEStG die Grunderwerbsteuer ursprünglich auch von dieser an. Wegen Uneinbringlichkeit bei dieser wurde hierauf die Grunderwerbsteuer mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid der Bw als Gesamtschuldnerin, zumal gemäß § 9 Z 4 GrEStG Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen sind, vorgeschrieben.

Hinsichtlich der aus dem Titel des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG vorzuschreibenden Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag zwischen der Bw und der YGmbH vom 8. Juli 2008 und der auf Grund des Erwerbsvorganges des §1 Abs 2 zu Folge der Präambel vom April 2004 anfallenden Grunderwerbsteuer betreffend dieselben Vertragspartner ist auf § 1 Abs 4 GrEStG hinzuweisen.

Bei dieser Sach-und Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein und daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 4. Mai 2009