



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Partner-Treuhand Wirtschaftstreuhand GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 21. März 2000 erwarb die Bw. von der Fa. Sch. eine Liegenschaft im Gesamtausmaß von 5.298 m², auf der sich eine Halle mit einem Bürogebäude befand. Als Kaufpreis war ein Betrag von S 14,300.000,00 vereinbart. Für diesen Rechtsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer in Höhe von S 500.500,00 selbst berechnet und abgeführt.

Mit Aufhebungsvertrag vom 22. Dezember 2000 hoben die Vertragsparteien den oben angeführten Kaufvertrag wieder auf, "so als ob dieser niemals abgeschlossen worden wäre". Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, dass die Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG nicht festgesetzt und der einbezahlte Betrag rücküberwiesen wird. Mit selben Datum wurde nun zwischen der Fa. Sch. und der Fa. E. ein neuer Kaufvertrag abgeschlossen.

Vom Finanzamt um eine Stellungnahme zu diesen gleichzeitigen Vertragsabschlüssen gebeten, erklärte der Vertreter der Bw., dass es richtig sei, dass zwischen der Bw. und der neuen Käuferin ein wirtschaftliches Naheverhältnis bestehe. Zum Zeitpunkt der Verkaufsverhandlungen zwischen der Bw. und der Fa. Sch. seien sich die Gesellschafter der Bw. schon im Klaren darüber gewesen, dass die gegenständliche Liegenschaft nicht in das Eigentum der Bw. übergehen solle. Die Errichtung und Gründung der Fa. E. sei bereits geplant gewesen und sollten Teile der Liegenschaft im Rahmen eines Mietverhältnisses von der Bw. genutzt werden. Im März 2000 habe sich ein zweiter Käufer um die Liegenschaft beworben und die Verkäuferin sei an die Bw. herangetreten, den Kaufvertrag umgehend abzuschließen. Aus diesem zeitlichen Druck heraus, sei es den Gesellschaftern der Bw. nicht mehr möglich gewesen, die "Käufer-Gesellschaft" zu gründen und dieser die Verfügungsmacht über das Grundstück zu übertragen.

Da die Liegenschaft gekauft werden sollte und der Vertragsabschluss dringend notwendig gewesen wäre, sei die Liegenschaft "vorerst" von der Bw. erworben worden und sei von dieser auch der Kaufpreis entrichtet worden. Mit der Verkäuferin sei ausdrücklich vereinbart worden, den Kaufvertrag später zu stornieren und mit der ursprünglich geplanten Käuferin wieder abzuschließen, sobald diese gegründet worden sei. Unter dieser Voraussetzung sei der Kaufvertrag abgeschlossen worden.

Die zeitliche Differenz zwischen dem ersten Kaufvertrag und der Gründung der eigentlichen "Erwerberin", der Fa. E., ließe sich daraus erklären, dass kein Zeitdruck mehr bestand und das Ziel, die Gesellschaft noch im Jahre 2000 zu gründen und die Liegenschaften zu übertragen, erreicht worden sei. Der wesentliche Unterschied zwischen der Bw. und der neu gegründeten Fa. E. läge in der unterschiedlichen Gesellschafterstruktur.

Mit Bescheid vom 21. März 2001 wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer abgewiesen. Begründet wurde die Entscheidung damit, dass der Vertrag zwar der Form nach aufgehoben worden ist, die Veräußerin aber nicht mehr die volle Verfügungsmacht über die Liegenschaft eingeräumt erhalten habe und wurde auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. 1. 1995, 89/16/0186 verwiesen.

Dagegen wurde Berufung erhoben und in Auseinandersetzung mit dem genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wurden die Sachverhaltselemente einander gegenübergestellt und Unterschiede aufgezeigt. So sei die Fa. E. nicht als "neue" Käuferin zu bezeichnen, sondern sei bereits vor Vertragsabschluss die Stornierung und der Abschluss mit der ursprünglich "gewollten" Käuferin E. vereinbart gewesen. Die Fa. E. habe mangels Existenz (sie wurde erst am Tag des Aufhebungsvertrages und des zweiten Kaufvertrages neu gegründet) nicht über die Liegenschaft verfügen oder diese dringend benötigen können. Die Bezahlung des Kaufpreises sei als Darlehen der Bw. an die Fa. E. anzusehen, der Übergang von Nutzen und Lasten, sei im Zeitpunkt des Abschlusses des zweiten Kaufvertrages übergegangen und die wirtschaftlichen Gründe für die Stornovereinbarung seien schon beim Abschluss des ersten Kaufvertrages vorgelegen.

Die Vergleichbarkeit mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wurde relativiert und bestritten, dass die Vertragskonstruktion gewählt wurde, um Grunderwerbsteuer einzusparen. Auch die Verkäuferin habe Grund gehabt, dem Abschluss der Kaufverträge zuzustimmen, weil damit ein sicherer Verkauf zu guten Bedingungen gewährleistet gewesen sei. In der doppelten Festsetzung der Steuer sei eine unbillige Härte zu sehen, deren Vermeidung eine Zielsetzung des § 17 GrEStG sei.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde der Fall der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich zur Entscheidung vorgelegt. Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Vollversammlung vom 14. Mai 2003 die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung von Grunderwerbsteuer in Folge einer Rückgängigmachung eines Kaufvertrages vorliegen. Insbesondere ist zu klären, ob die Veräußererin mit der Stornierung wieder die volle freie Verfügungsmacht über die Liegenschaft erlangt hat.

Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufrechtes rückgängig gemacht wird. Ist die Grunderwerbsteuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern (§ 17 Abs. 4 GrEStG). Die Steuerschuld entsteht im Grunderwerbsteuerrecht grundsätzlich mit Verwirklichung des

Steuertatbestandes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen auch von den Parteien Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden. Eine Ausnahme von diesem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz stellt § 17 GrEStG dar.

Gemäß der zu § 17 GrEStG vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Rechtsprechung (VwGH 2.4.1984, 82/16/0165 und weitere in Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 17 Rz 14 referierte Erkenntnisse) zum Begriff "Rückgängigmachung" kommt es darauf an, ob die ursprüngliche Eigentümerin die rechtliche Möglichkeit zurückerhalten hat, ein neues Verpflichtungsgeschäft nach ihrem Belieben und ihren Vorstellungen abzuschließen.

Rückgängig gemacht ist somit ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt.

Im gegenständlichen Fall hat die Veräußerin ihre ursprüngliche Verfügungsmacht durch die Stornierung nicht mehr wiedererlangt, wie dies auch von der Bw. selbst eingestanden wird. Der Verkauf der Liegenschaft an die Bw. erfolgte nach Aussage der Bw. zu dem Zweck, das Grundstück zunächst in die eigene Verfügungsgewalt zu übernehmen, um es damit für eine noch nicht existierende andere Gesellschaft, die im wirtschaftlichen Naheverhältnis zur Bw. steht, sicherzustellen. Damit ist bereits klargestellt, dass die Verfügungsgewalt über die Liegenschaft ab dem Zeitpunkt des ersten Vertragsabschlusses nicht mehr aus dem Einflussbereich der Käuferin hinausgehen sollte und es allein von der Bw. abhing, ob und zu welchem Zeitpunkt die Liegenschaft in weiterer Folge übertragen werden sollte. Damit erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an eine im Voraus bestimmte neue Käuferin zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu und unter den selben Konditionen erfolgte. In Wahrheit hat die Verkäuferin damit nicht mehr die Möglichkeit erhalten, das Grundstück insbesondere auch an einen außenstehenden Dritten zu veräußern und kann von einer Rückgängigmachung in Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes keine Rede sein (vgl. VwGH 16.3.1995, 94/16/0097, 0098, 0099; 27.9.1995, 95/16/0067; 12.11.1997, 97/16/0390, 0391; 28.9.1998, 97/16/0308; 28.9.2000, 2000/16/0331; 7.10.2001, 2001/16/0184, 0190; 29.11.2001, 2001/16/0489; 19.3.2003, 2002/16/0258).

Wenn die Bw. meint, das Erkenntnis vom 26.1.1995, 89/16/0186, sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht übertragbar, ist ihr Folgendes entgegen zu halten: Einerseits ist es nicht notwendig, dass alle Sachverhaltselemente in kumulativer Form gleichartig vorliegen müssen,

andererseits gibt es eine Vielzahl von Erkenntnissen (siehe oben), aus denen sich Grundsätze ableiten lassen, bei denen nicht von einer Rückgängigmachung auszugehen ist.

So kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an, das von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu bewerten ist. Im gegenständlichen Fall stehen die Bw. und die zweite Erwerberin in enger wirtschaftlicher Beziehung und wurde die Vorgehensweise der Vertragsabschlüsse mit der Veräußerin bereits vor Abschluss des ersten Kaufvertrages abgesprochen. Auch wenn sich die Verkäuferin aus wirtschaftlichen Überlegungen für die Bw. als Käuferin entschieden hat und damit schon von vornherein das zukünftige Vertragsgeflecht akzeptiert hat, war der Abschluss des weiteren Erwerbsvorganges ausschließlich im Interesse der Bw. gelegen und entspricht dem auch die Kostentragung. Die Stornierungsvereinbarung und der zweite Kaufvertrag wurden am selben Tag abgeschlossen, sodass schon an dieser zeitlichen Gestaltung ersichtlich ist, dass der Veräußerin keine tatsächliche Verfügungsgewalt über das Grundstück eingeräumt worden ist.

Die starke wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Bw. und der nachfolgenden kaufenden Gesellschaft ist auch an der Verrechnung des Kaufpreises als Darlehen zu sehen. Auf Grund all dieser Tatsachen, vor allem aber auf Grund der schon bereits beim ersten Kaufabschluss erfolgten Verabredung einer Stornierung und neuerlichen Veräußerung zu denselben Konditionen an eine der Bw. nahe stehenden Gesellschaft, kann von einer Rückgängigmachung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nicht mehr gesprochen werden.

Der Zweck des § 17 GrEStG ist dort gelegen, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden. Nicht begünstigt davon sind Vorgänge, bei denen die Stornierung nicht einen fehlgeschlagenen Erwerbsvorgang beseitigen soll, sondern bei denen die Stornvereinbarung eigentlich einen weiteren Erwerbsvorgang verdeckt. Der gegenständliche erste Erwerbsvorgang lässt sich keinesfalls als fehlgeschlagen bezeichnen, hat er doch gerade das erreicht, was er bezweckte: die Bw. sicherte sich gegenüber einem Mitbewerber die Verfügungsgewalt über ein Grundstück, das in weiterer Folge auf eine ihr nahe stehende andere Gesellschaft übertragen werden sollte.

Die Stornvereinbarung diene damit nicht dazu, der ursprünglichen Veräußerin wieder die ursprüngliche freie Rechtsstellung einzuräumen, sondern dazu, die Liegenschaft an eine von der Bw. bestimmte Käuferin unter Vermeidung einer neuerlichen Grunderwerbsteuerpflicht weiter zu veräußern (vgl. VwGH 22.9.1978, 1331/76). Jeder Erwerbsvorgang bildet jedoch

einen abgeschlossenen Steuerfall und löst grundsätzlich selbstständig die Steuerpflicht aus. Eine Doppelerhebung der Grunderwerbsteuer trifft die Bw. von vornherein nicht, da sie selbst nur aus dem Kaufvertrag vom 21. März 2000 in Anspruch genommen wurde, hingegen gar nicht Vertragspartei des zweiten, am 22. Dezember 2000 zwischen der Verkäuferin und der Fa. E. geschlossenen Vertrages war. Von einer Unbilligkeit der Vorschreibung von Grunderwerbsteuer kann daher nicht gesprochen werden.

Ob die Einsparung von Grunderwerbsteuer ein Hauptmotiv für die gewählte Vertragskonstruktion gewesen ist, mag dahingestellt bleiben, da es nach dem im verstärkten Senat gefassten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.4.1984, 82/16/0165, nur darauf ankommt, ob die ursprüngliche Eigentümerin die rechtliche Möglichkeit zurückerhalten hat, ein für sie erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach ihrem Belieben und ihren Vorstellungen abzuschließen. Dies ist im gegenständlichen Fall jedoch im Sinne der Lehre und der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verneinen und war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, 20. November 2003