



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, vertreten durch Dr. Wolfgang Zankl, 5020 Salzburg, Thumeggerbezirk 7, vom 6. Februar 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 22. Jänner 2001 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, und Herr O. kauften mit Vertrag vom 13. April 1999 von Frau K. die bebaute Liegenschaft EZ Y.. Mit Bescheiden vom 26. Mai 1999 wurde für dieses Rechtsgeschäft die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Am 1. Dezember 2000 wurde dem Finanzamt eine Auflösungsvereinbarung vom 27. November 2000 zur Anzeige gebracht, wonach die drei oben genannten Vertragsparteien im Punkt II. folgendes vereinbarten: „Die Vertragsteile vereinbaren das vorgenannte Rechtsgeschäft, festgehalten im Kaufvertrag vom 13. 4. 1999 aufzulösen, wobei als Bedingung der Auflösung gilt, dass der von O. und F. nunmehr namhaft gemachte Kaufinteressent X., die unter Punkt I. angeführte Liegenschaft um den Betrag von ATS 2,5 Mio. kauft und die intabulierten (vorgemerkten) unter Pkt. I angeführten Pfandrechte zur Gänze abdeckt....“

Der Auflösungsvertrag wurde auf Grund einer im ursprünglichen Kaufvertrag enthaltenen Vollmacht für alle drei Vertragsparteien vom Verfasser des Kauf- und Auflösungsvertrages Dr. Z. unterfertigt. Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, die Grunderwerbsteuer rückzuerstatten.

Mit Kaufvertrag gleichen Datums, vom 27. November 2000, kam ein neuer Kaufvertrag zwischen K., vertreten durch den Vertragsverfasser Dr. Z., und Herrn X zu Stande, wonach die oben genannte Liegenschaft zum Kaufpreis von ATS 2,5 Mio. an den neuen Erwerber übertragen wurde.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 22. Januar 2001 wurde der Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG abgewiesen.

In der gegen diese Entscheidung eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass die Bedingungen im Auflösungsvertrag, nämlich dass die Liegenschaft vom Kaufinteressenten X gekauft wird und die intabulierten Pfandrechte zur Gänze abgedeckt werden, erfüllt worden sind und die Auflösungsvereinbarung dadurch Gültigkeit erlangt habe. Das Eigentum über die Liegenschaft sei innerhalb einer juristischen Sekunde an K. zurückgefallen und lag die volle Verfügungsgewalt, wie sie vor Vertragsabschluss bestanden habe, wenn auch nur für ganz kurze Zeit, vor. Es sei dabei unerheblich, wie lange die Verfügungsgewalt über die Liegenschaft dauern müsse, bevor sie durch einen neuen Kaufvertrag veräußert wird. Nur ein Scheingeschäft würde das Einbehalten der Grunderwerbsteuer rechtfertigen. Die vertragliche Bedingung, dass der Auflösungsvertrag nur dann gültig sein sollte, wenn die neuerliche Veräußerung geklärt ist, impliziere nicht einen Verzicht auf die freie Verfügungsmacht und der ursprünglichen Rechtsstellung des Veräußerers, sondern beabsichtigt vielmehr die Sicherung des nachfolgenden Rechtsgeschäftes auf Grund der negativen Erfahrungen infolge Zahlungsunwilligkeit des vorherigen. Wenn die Veräußerin nicht die freie Verfügungsmacht erlangt hätte, dann hätte sie auch nicht ein weiteres Mal veräußern können und dürfen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. November 2001 wurde die Berufung vom Finanzamt unter Hinweis auf verwaltungsgerichtliche Entscheidungen als unbegründet abgewiesen. Gegen diesen Bescheid wurde der Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Veräußerin Frau K. jene Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt hat, die sie vor Abschluss des ersten Kaufvertrages innehatte, und ob damit eine Voraussetzung für eine Abänderung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 und Abs. 4 GrEStG vorliegt oder nicht.

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 Verkehrssteuern geltenden Grundsatz stellt § 17 GrEStG dar.

Der Begriff der Rückgängigmachung ist im GrEStG nicht definiert. Der Neue Brockhaus versteht unter diesem Begriff „widerrufen, den früheren Zustand wiederherstellen“. Die im Laufe der Zeit zu § 17 (vormals § 11) GrEStG ergangene reichhaltige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gibt Auskunft, wann von einer Rückgängigmachung zu sprechen ist.

Gemäß der zu § 17 GrEStG vom Verwaltungsgerichtshof ab 1984 ergangenen Rechtsprechung (VwGH 2.4.1984, 82/16/0165 und weitere in Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 17 Rz 14 bis 15 referierte Erkenntnisse) kommt es bei der Gewährung einer Begünstigung nach § 17 GrEStG nicht mehr darauf an, dass kein Gestaltungsmissbrauch oder Scheingeschäft vorliegt, sondern wird vielmehr darauf abgestellt, ob der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen der im § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt, d.h. der Erwerbsvorgang muss in seinen rechtlichen und tatsächlichen Wirkungen vollständig beseitigt werden.

Entgegen der Meinung des Bw, nur ein Scheingeschäft würde das Einbehalten der Grunderwerbsteuer rechtfertigen und liege dies im gegenständlichen Fall nicht vor, ist das Vorliegen von Gestaltungsmissbrauch oder eines Scheingeschäftes seit dem oben zitierten Judikat vom 2. 4. 1984 nicht entscheidungswesentlich und kommt es auch im gegenständlichen Fall nicht darauf an. Zur Erfüllung des Tatbestandsbildes „Rückgängigmachung“ ist es im Sinne der oben genannten Judikatur vielmehr von Bedeutung, dass die ursprüngliche Eigentümerin die rechtliche Möglichkeit zurückerhalten hat, ein neues Verpflichtungsgeschäft nach ihrem Belieben und ihren Vorstellungen abzuschließen.

Erfolgt eine Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (VwGH 25.10.1990, 89/16/0146; 16.3.1995, 94/16/0097 - 0099; 27.9.1995, 95/16/0067;

12.11.1997, 97/16/0390, 0391; 17.10.2001, 2001/16/0184; 29.11.2001, 2001/16/0489; 19.3.2003, 2002/16/0258).

Wenn nun im gegenständlichen Auflösungsvertrag ausdrücklich festgehalten wurde, dass der Käufer des zweiten Kaufvorganges von den Ersterwerbern namhaft gemacht worden ist und dieses Rechtsgeschäft mit vorausbestimmten Kaufpreis zur Bedingung des Auflösungsvertrages erhoben wurde, kann nicht mehr davon gesprochen werden, dass der Veräußerin Frau K. die Möglichkeit eingeräumt wurde, das Grundstück in ihrem Interesse an einen außenstehenden Dritten zu veräußern und ist von einer Rückgängigmachung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nicht auszugehen.

Dass die Verkäuferin nicht wiederum die Möglichkeit erlangt hatte, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen, ergibt sich auch daraus, dass sie den neuen Kaufvertrag und den Auflösungsvertrag am gleichen Tag abgeschlossen hat und letzterer erst nach (!) dem zweiten Kaufvertrag wirksam werden sollte. Auch die im Vorlageantrag enthaltene Behauptung, dass die Verkäuferin Frau K. selbst bestimmen konnte, wer Käufer ist und zu welchen Bedingungen die Liegenschaft verkauft wird, ist im Hinblick auf den ausdrücklichen Vertragstext des Auflösungsvertrages, wonach der zweite Kaufinteressent von den Ersterwerbern namhaft gemacht worden ist, wenig glaubwürdig.

Der vom Bw. herangezogene Grundsatz „nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet“ steht dieser Gesetzesauslegung nicht entgegen, weil es im gegenständlichen Fall nur darauf ankommt, ob der erste Erwerbsvorgang im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes als rückgängig gemacht anzusehen ist und der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nach Lehre und zahlreichen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes dabei nicht ausschließlich auf die zivilrechtliche Verfügungsgewalt abstellt. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in einer Vielzahl von Fällen, in denen es ebenfalls zu einer neuerlichen Veräußerung gekommen ist, bei Gesamtbetrachtung aller Umstände die Erlangung der vollständigen Verfügungsmacht verneint (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0074; 17.10.2001, 2001/16/0184, 0190; 12.11.1997, 97/16/0390, 0391).

Der angefochtene Bescheid ist nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtsrichtig erlassen und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 31. Oktober 2006