



GZ. RV/0034-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Süd-Ost-Treuhand Wirtschafts- und Unternehmensberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid vom 4. Juli 2002 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Abweisung eines Antrages gem § 17 GrEStG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird 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 13. Dezember 2000 erwarb I. K. (= Bw) von den Eheleuten R. und A. R. die unbebaute Liegenschaft EZ X GB Y, GSt- Nr. 1980/4 um einen Kaufpreis von 4,500.000 S.

Entsprechend der Abgabenerklärung wurde für diesen Erwerbsvorgang gegenüber der Käuferin mit Bescheid vom 16. März 2001 Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 24. April 2001 wurde unter Beischluss einer Aufhebungsvereinbarung vom rechtlichen Vertreter der angeführten "Einschreiter" R und A. R und I. K. der Antrag gestellt, infolge Aufhebung des Rechtsgeschäftes und Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses die Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen bzw. die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer gemäß Bescheid vom 16.3.2001 aufzuheben. Laut vorgelegter Aufhebungsvereinbarung, die das Datum "K, 17. April 2001" trägt, wurden im Einvernehmen zwischen den Vertragsteilen der Kaufvertrag aufgehoben und die erbrachten Leistungen wechselseitig rückgängig gemacht.

Als Ergebnis ergänzender Sachverhaltserhebungen wurde vom rechtlichen Vertreter nochmals die Aufhebungsvereinbarung und ein Kaufvertrag vom 22. März 2001 übermittelt, aus dem hervorging, dass die Eheleute R. und A. R. damit die in Frage stehende Liegenschaft an die I. GmbH veräußert haben.

Mit Bescheid vom 4. Juli 2002 wurden über den Antrag gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG auf Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides abweislich abgesprochen. Die Begründung lautete wie folgt:

"Eine Rückgängigmachung nach § 17 Grunderwerbsteuergesetz liegt nur vor, wenn die ursprünglichen Verkäufer die volle Verfügungsmöglichkeit über die Liegenschaft wiedererlangen.

Der Kaufvertrag mit der I GmbH wurde am 22.3.2001 mit den Ehegatten R. R. und A. R. abgeschlossen. Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG wurde am 24.4.2001 beantragt. Für die Erlangung der ursprünglichen freien Verfügungsmöglichkeit der Verkäufer blieb kein Raum, vielmehr liegt eine Weiterveräußerung vor".

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit der Begründung, I. K. sei deshalb von dem mit dem Ehepaar R. abgeschlossenen Kaufvertrag zurückgetreten, weil sie auf Grund anderer Investitionen bei der Tilgung des Darlehens in einen Liquiditätsengpass geraten sei. Der Rücktritt sei von I.K. nachweislich am 6.2.2001 unterschrieben und von den Ehegatten R. angenommen worden. Dadurch hätten die Verkäufer die volle Verfügungsmacht über die Liegenschaft wiedererlangt. Anschließend sei von den Verkäufern ein neuer Käufer gesucht und innerhalb von mehr als einem Monat offensichtlich in der I GmbH ein solcher gefunden worden.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, worin im Wesentlichen das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG mit dem Argument verneint wurde, die Verkäufer hätten jene Verfügungsmacht über das

Grundstück, die sie vor dem Vertragsabschluss innehatten, im Streitfall deshalb nicht wiedererlangt, da die Aufhebungsvereinbarung (17.4.2001) erst nach Abschluss des neuen Kaufvertrages (22.3.2001) unterfertigt worden sei. Auf das Motiv für diesen Stornovertrag und auf die Frage, ob der Kaufvertrag erfüllt worden sei oder nicht, komme es hier nicht an. Die Steuerschuld sei daher mit Vertragsabschluss entstanden.

Die Bw. beantragte daraufhin die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde darin noch vorgebracht, die Verkäufer hätten davon Kenntnis erlangt, dass die Bw. mit der vollständigen Finanzierung des Kaufpreises erhebliche Schwierigkeiten habe, weshalb die Verkäufer noch im Jänner 2001 einen Anwalt beauftragt hätten, die Möglichkeiten einer Vertragsaufhebung zu prüfen. Offenbar seien die Verkäufer zu der Vertragsaufhebung auch deshalb bereit gewesen, weil sie keinerlei Zweifel gehegt hätten, das Grundstück ohne große Schwierigkeiten und mit gesicherter Finanzierung anderweitig veräußern zu können. Die diesbezüglichen Verhandlungen wären noch im Februar abgeschlossen worden. Das vom bevollmächtigten Anwalt vorgelegte Aufhebungsangebot sei von der Bw. am 6.2.2001 angenommen worden. Da der einschreitende, durch Vollmacht legitimierte Rechtsanwalt im Namen der Verkäufer tätig wurde, bestehe kein Zweifel, dass die Aufhebung des Kaufvertrages bereits im Februar gültig zustande gekommen sei. Die Unterschrift des Vollmachtgebers vom 17.4.2001 sei von keiner weiteren rechtlichen Relevanz gewesen und wäre nach Auskunft des Rechtsanwaltes von den Verkäufern als Genehmigung der von ihm vorgenommenen Vertragsauflösung gedacht gewesen. Bereits im März 2001 konnte daher die Liegenschaft an eine andere Käuferin veräußert werden. Mit dieser Käuferin sei vereinbart gewesen, dass diese die von I. K. vereinbarte Finanzierung übernehme, was in der Folge auch geschehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF 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 Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Ist die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung nach § 17 Abs. 4 GrEStG 1987 entsprechend abzuändern.

Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2.4.1984, 82/16/0165 vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass der Verkäufer jene

Verfüugungsmacht wiedererlangen muss, die er vor Vertragsabschluss hatte. Eine Rückgängigmachung liegt nur dann vor, wenn der Verkäufer hierdurch wiederum jene (freie) Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt, die er vor Abschluss des Kaufvertrages innehatte. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer erfolgt, Auflösung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu vollzogen werden, da der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, diesfalls nicht wiedererlangt (VwGH 25.10.1990, 89/16/0146). Eine solche Rückgängigmachung liegt somit dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, um gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (vgl. auch VwGH 20.8.1998, 98/16/0029). Entscheidend für die Rückgängigmachung ist folglich, dass die Vertragspartner einander derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Stellung wieder erlangt. Dies bedeutet, dass der Verkäufer die ihm als ursprünglichen Verkäufer des in Rede stehenden Grundstückes zustehende Möglichkeit zurückerhalten muss, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und seinen Vorstellungen abzuschließen (vgl. auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rz 14 und 15 und die dort referierte VwGH- Rechtsprechung)

Vor dem Hintergrund der obangeführten Rechtslage entscheidet den Berufungsfall, ob durch die vorgelegte Aufhebungsvereinbarung die beiden Verkäufer R. und A. R. ihre vor dem Kaufvertragsabschluss innegehabte Rechtsstellung und damit ihre (freie) Verfügungsmacht über das in Frage stehende Verkaufsobjekt wiedererlangt hatten und damit eine tatsächliche Rückgängigmachung des in Frage stehenden Erwerbsvorganges vorliegt. Das Finanzamt verneinte die Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht im Wesentlichen mit dem Argument, die Aufhebungsvereinbarung sei am 17.4.2001 und damit erst nach Abschluss des neuen Kaufvertrages (22.3.2001) unterfertigt worden. Die Berufungswerberin replizierte im Vorlageantrag letztlich damit, sie habe das ihr vom Rechtsanwalt der Verkäufer vorgelegte Aufhebungsanbot bereits am 6. 2. 2001 unterfertigt und damit angenommen; die vereinbarte Aufhebung sei daher bereits an diesem Tag rechtswirksam zustande gekommen.

Die im Vorlageantrag gemachten Sachverhaltsangaben der Berufungswerberin wurden im entscheidenden Ergebnis durch die im Zuge ergänzender Sachverhaltserhebungen gemachte schriftliche Aussage des rechtlichen Vertreters des verkaufenden Ehepaares R. inhaltlich bestätigt. Darin führte Dr. K.P. aus, I. K sei nach seinen Informationen bei der Abstattung des über einen Kredit finanzierten Kaufpreises in Zahlungsschwierigkeiten geraten und wollte den

Rücktritt vom Vertrag erklären. Er sei damals Vertreter der verkaufenden Ehegatten gewesen und habe diese Aufhebungsvereinbarung für die Verkäufer abgewickelt. Frau I. K. habe die Aufhebungsvereinbarung am 6.2.2001 in seiner Kanzlei unterfertigt. Er habe die Aufhebungsvereinbarung in der Folge an die Ehegatten R. übermittelt, die dann offenbar die Vereinbarung später unterfertigt hätten. Tatsache sei, dass die Aufhebung am 6.2.2001 erfolgt sei. Für ihn sei diese Aufhebungsvereinbarung sohin am 6.2.2001 rechtsverbindlich zustande gekommen.

Die Anwendung des § 17 GrEStG hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung. Es wird also im Falle der vereinbarten Rückgängigmachung vorausgesetzt, dass auf Grund eines nachfolgenden gesonderten Willensaktes der Parteien der seinerzeitige Erwerbsvorgang hinfällig gemacht worden ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rz 8 und die dort referierte VwGH- Rechtsprechung). Nach der Rechtslehre kommt ein Vertrag (und damit auch eine Aufhebungsvereinbarung) durch die übereinstimmende Willenserklärung (mindestens) zweier Personen zustande. Die einleitende Willenserklärung heißt Anbot, Angebot oder Offerte. Es handelt sich hierbei um den Vorschlag, einen Vertrag bestimmten Inhaltes abzuschließen. Die zweite Erklärung ist eine Äußerung des anderen Teils darüber, ob er mit dem vorgeschlagenen Abschluss einverstanden ist. Mit der Annahme wird das Angebot von beiden Seiten übereinstimmend zur rechtsgeschäftlichen Norm erhoben. Wenn daher im Gegenstandsfall das vom bevollmächtigten Vertreter der Verkäufer in deren Auftrag erstellte Aufhebungsangebot von der Bw. am 6.2.2001 unterfertigt und damit von ihr angenommen wurde, dann bestehen wohl keine Zweifel, dass mit der Unterfertigung die Aufhebungsvereinbarung durch die übereinstimmenden Willenserklärungen der beiden ehemaligen Vertragsparteien zustande gekommen ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Verkäufer formell diese Aufhebungsvereinbarung selbst erst am 17.4.2001 gegengefertigt und damit das diesbezügliche Vorgehen ihres Rechtsanwaltes "genehmigt" haben, waren sie doch bereits durch die in ihrem Namen erfolgte Legung des Aufhebungsangebotes daran gebunden und konnten es nicht mehr einseitig widerrufen. Das Gestaltungsrecht hinsichtlich des Zustandekommens der Aufhebungsvereinbarung lag somit allein bei der Bw. und diese hat ihr Gestaltungsrecht durch die Unterfertigung der ihr vorgelegten Aufhebungsvereinbarung ausgeübt. Dass aber die Verkäufer von der Aufhebung des seinerzeitigen Kaufvertrages zum 6.2.2001 und von der Wiedererlangung ihrer (freien) Verfügungsmacht über das Grundstück ausgegangen sind, zeigt schon die Tatsache, dass sie den neuen Kaufvertrag mit der I. GmbH am 22.3.2001 und damit vor dem Zeitpunkt der Gegenzeichnung der Aufhebungsvereinbarung abgeschlossen haben. Auf Grund dieser im

Streitfall vorliegenden Sachlage lässt entgegen der Ansicht des Finanzamtes allein die Feststellung, dass die Aufhebungsvereinbarung am 17.4.2001 und damit erst nach dem Abschluss des neuen Kaufvertrages von den Verkäufern gegengezeichnet wurde, nicht den begründeten Schluss darauf zu, durch diese Aufhebungsvereinbarung wäre der Kaufvertrag vom 13.12.2000 nicht im Sinne des § 17 GrEStG rückgängig gemacht worden, haben sich doch im Ergebnis bindend die seinerzeitigen Vertragsparteien bereits durch die am 6.2.2001 erfolgte Unterfertigung der Vereinbarung durch die Käuferin I.K. auf die Aufhebung geeinigt.

Wie eingangs angeführt, ist eine Erwerbsvorgang "rückgängig gemacht" im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bedingungen entlassen haben, dass die Möglichkeit über die Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung wiedererlangt. Die beiden Voraussetzungen für eine tatsächliche Rückgängigmachung des Vertrages, nämlich der Wegfall der Verfügungsmöglichkeit des Erwerbers über das Grundstück einerseits und die Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung des Veräußerers andererseits, sind nicht isoliert, sondern in einem sachlichen Zusammenhang zu betrachten. Nur wenn der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung deswegen nicht wiedererlangt, weil trotz der formellen Aufhebung des Vertrages der Erwerber die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück behält, steht dies der Annahme einer tatsächlichen Rückgängigmachung des Vertrages entgegen. Eine Rückgängigmachung liegt also dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, um gleichzeitig das Grundstück auf einen vom ersten Käufer im Voraus ausgesuchten neuen Käufer zu übertragen. Für das Vorliegen einer derartigen Sachverhaltsannahme finden sich allerdings im Streitfall keine konkreten und schlüssigen Anhaltspunkte, liegen doch keine Tatumstände vor die gesichert aufzeigen würden, dass zwischen der neuen Käuferin und der Bw. eine gesellschaftsrechtliche oder sonstige wirtschaftliche Beziehung bestand, was als Indiz dafür sprechen würde, dass die Namhaftmachung der neuen Käuferin durch die Bw. erfolgt wäre und die formelle Rückgängigmachung nur zu dem Zweck vorgenommen wurde, um unter Vermeidung einer nochmaligen Besteuerung die gleichzeitige Weiterübertragung auf die von der Bw. namhaft gemachte neue Käuferin zu ermöglichen. Auch wurde augenscheinlich über Auftrag der Verkäufer die von der Bw. bereits geleisteten Kaufpreiszahlungen am 23. März 2001, somit einen Tag nach Abschluss des neuen Kaufvertrages, auf das Kreditkonto der Bw. überwiesen und damit dieses Konto ausgeglichen. Dies führte dazu, dass dieses Kreditkonto am 27.3.2001 aufgelassen wurde.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war somit davon auszugehen, dass die Aufhebungsvereinbarung bereits am 6.2.2001 rechtsverbindlich vereinbart worden war

und die Verkäufer mit Kaufvertrag vom 22.3.2001 diese Liegenschaft an die I. GmbH, eine Immobilien- Verwertungsgesellschaft weiterverkauft haben. An dieser Gesellschaft ist die Bw. weder gesellschaftsrechtlich beteiligt noch steht sie mit dieser in einer sonstigen wirtschaftlichen Beziehung. Die Akquisition der neuen Käuferin erfolgte vielmehr augenscheinlich über den Rechtsanwalt der Verkäufer, der Gesellschafter dieser auf die "Entwicklung von Immobilien" ausgerichteten Gesellschaft ist. Sprechen somit keine gesicherten Tatumstände dafür, dass die Bw. jene neue Käuferin namhaft machte mit der die Verkäufer zu kontrahieren hatten, was aufgezeigt hätte, dass der Bw. trotz der formellen Aufhebung des Kaufvertrages die Möglichkeit verblieb eine Verfügung über die Liegenschaft zu treffen und dass die Verkäufer durch die vereinbarte Aufhebung des Kaufvertrages die freie Verfügungsmacht über das Grundstück nicht wiedererlangt haben, dann gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, der in Frage stehende Erwerbsvorgang ist im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG "rückgängig gemacht" worden. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG somit vor, dann wurde dem Antrag, "die Grunderwerbsteuer infolge Aufhebung des Rechtsgeschäftes und Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses nicht festzusetzen bzw. die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer gemäß Bescheid vom 16.03.2001 aufzuheben" mit dem bekämpften Bescheid zu Unrecht nicht entsprochen. Der Berufung war folglich stattzugeben und der Abweisungsbescheid vom 4. Juli 2002 ersatzlos aufzuheben.

Innsbruck, am 28. Oktober 2004