



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Franz Terp, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Bösendorferstr. 7, vom 8. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 7. August 2008 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 22./29. Juni 2007 erwarben die Berufungswerberin (kurz: Bw) und Frau EK von der t-GmbH (kurz: Verkäuferin) je einen 1/4-Anteil an der Liegenschaft EZ 1 des Grundbuches M der KG XY bestehend aus dem Grundstück Nr. 1443/3 (kurz: erster Kaufvertrag). Mit diesen ideellen Miteigentumsanteilen soll das ausschließliche Nutzungsrecht an der Wohnung „TOP 3“ verbunden werden.

Gemäß § 2 („Verkauf und Übergabe“) Absatz 2 des Kaufvertrages erfolgt die tatsächliche Übergabe am Tage des Erlages des Kaufpreises samt Grunderwerbsteuer und Einverleibungsgebühr.

Der vereinbarte Kaufpreis beträgt € 455.000,--. Dieser ist binnen 4 Wochen ab Unterfertigung des Kaufvertrages durch die Käufer zur Zahlung fällig und beim Treuhänder zu erlegen (vgl. § 5 des Vertrages).

Da die beiden Käuferinnen ihren Hauptwohnsitz in London haben, erfolgte deren beglaubigte Vertragsunterzeichnung am 29. Juni 2007 in der „Österreichischen Botschaft London“.

Mit Schriftsatz vom 5. September 2007 überreichte der Vertreter den „*Dissolutionsvertrag*“ vom 23./24. August 2007, mit welchem der Kaufvertrag vom 22./29. Juni 2007 aufgelöst wurde. Gleichzeitig stellte er für die beiden Käuferinnen den Antrag auf Rückerstattung der selbstberechneten und überwiesenen Grunderwerbsteuer.

Der „*Dissolutionsvertrag*“ hat – soweit für das Berufungsverfahren von Bedeutung – folgenden Inhalt:

„(1) Der zwischen den Vertragsparteien am 22.6./29.6.2007 abgeschlossene und in der Präambel näher definierte Kaufvertrag wird im beiderseitigen Einvernehmen aufgelöst.

(2) Der Vertragserrichter Dr., Rechtsanwalt in, wird von allen Vertragsparteien ermächtigt bzw. beauftragt, alle erforderlichen Erklärungen/Handlungen, auch gegenüber Dritten, in welcher Form auch immer, abzugeben/zu unternehmen, die zur Freigabe bzw. Rückgabe des Kaufpreises dienen. Insbesondere ist der Vertragserrichter und Treuhänder von den Vertragsparteien angewiesen, den bei ihm erlegten Betrag von € 455.000,-- als Kaufpreis für einen zwischen der Verkäuferin mit den Ehegatten (die Bw) und HC abzuschließenden Kaufvertrag betreffend der in der Präambel angeführten Liegenschaftsanteile zu verwenden.

Insbesondere ist der Vertragserrichter und Treuhänder ermächtigt, den bei ihm erliegenden Betrag von € 455.000,-- zur Lastenfreistellung an die X-Bank, die beim Kaufgegenstand pfandrechtlich sichergestellt ist, bereits nach Unterfertigung dieser Urkunde nach Maßgabe der Bestimmungen des Kaufvertrages t-GmbH/Ehegatten C zu überweisen. Dem Treuhänder liegt die diesbezügliche Löschungserklärung der Bank bereits vor. Eine Kopie der Löschungserklärung ist diesem Vertrag als Beilage ./1 angeschlossen.

(3) "

Dieser „*Dissolutionsvertrag*“ wurde von den beiden Käuferinnen am 23. August 2007 in der Österreichischen Botschaft London unterfertigt. Die dem Vertrag angeschlossene Löschungserklärung war von den Käuferinnen und dem Ehegatten der Bw, Hrn. HC, ebenfalls in der Botschaft am 23. August 2007 unterfertigt worden.

Am gleichen Tag wurde von der Bw und ihrem Ehegatten ein Kaufvertrag über denselben Kaufgegenstand (je ¼-Miteigentumsanteile verbunden mit dem ausschließlichen Nutzungsrecht an der Wohnung „TOP 3“) in der Londoner Botschaft unterzeichnet (kurz: zweiter Kaufvertrag). Der vereinbarte Kaufpreis betrug ebenfalls € 455.000,-- und war „bereits

zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Vertrages beim Treuhänder erlegt“ (vgl. § 5 Abs. 2 des Vertrages).

Mit angefochtenem Bescheid vom 7. August 2008 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG ab und führte in der Begründung aus, dass § 17 GrEStG die Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges voraussetzen würde. Eine solche sei dann anzunehmen, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bedingungen entlassen haben, dass die freie wirtschaftliche Verfügungsmacht wieder beim Veräußerer des Grundstücks liegen würde. Der Kaufvertrag vom 22.6.2007 sei mit Dissolutionsvereinbarung vom 24.8.2007 aufgehoben worden und am selben Tag sei die Liegenschaft wieder verkauft worden. Erfolge die Rückgängigmachung, um den Verkauf des Grundstückes an einen im voraus bestimmten Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, habe der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (Hinweis auf VwGH vom 19.03.2003, 2002/16/0258).

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

Die vom Finanzamt zitierte Judikatur des VwGH sei auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden. Die Verkäuferin habe durch den Dissolutionsvertrag nach dem Willen der Vertragsparteien die volle Verfügungsmacht über die gegenständlichen Liegenschaftsanteile nicht nur wiedererlangt, sondern mangels Übergabe des Kaufgegenstandes – entgegen den Bestimmungen des Kaufvertrages – immer inne gehabt. Die – mündliche – Vereinbarung der Dissolution erfolgte auch nicht mit der Errichtung des Dissolutionsvertrages, sondern in den letzten Juli-Tagen 2007. In der Folge seien von der Verkäuferin neuerlich Verkaufsverhandlungen geführt worden, dies mit dem Ergebnis, dass die Bw, diesmal mit ihrem Ehegatten, die gegenständliche Wohneinheit kaufen wollten. Der Verkäuferin wäre es unbenommen geblieben, den Kaufgegenstand zwischenzeitig auch an Dritte zu veräußern. Der zeitliche Zusammenhang zwischen Unterfertigung des Dissolutionsvertrages und des Kaufvertrages mit den Ehegatten C sei darauf zurückzuführen, dass beide Verträge in London unterfertigt werden mussten und der Einfachheit halber seien beide Verträge gemeinsam nach England zur Unterfertigung übermittelt worden. Die Dissolutionsvereinbarung sei bereits in der zweiten Julihälfte des Jahres 2007 getroffen worden, nachdem Herr C die Finanzierungszusage für den Ankauf durch seine Frau gemeinsam mit Frau EK zurückgezogen hat. In weiteren Verhandlungen, auch zwischen den Ehegatten C und der Verkäuferin, wurde eine neue Kaufvereinbarung getroffen. Während des Verhandlungszeitraumes sei die Verkäuferin frei gewesen, auch an Dritte zu verkaufen. Die gleichzeitige Unterfertigung der schriftlichen Vertragsurkunden sei damit zu erklären, dass die Bw kurz vor der Niederkunft

ihres ersten Kindes gestanden habe und – organisatorisch aufwendig – ein Unterschriftstermin bei der österreichischen Botschaft in London für Dissolution und Neuabschluss hätte gefunden werden müssen. Der gegenständliche Sachverhalt sei daher nicht vergleichbar mit den vom VwGH behandelten Fällen, in denen durch die Auflösung die Verfügungsmacht nicht an den Verkäufer rückübertragen wurde. Hätte die Verkäuferin die Verfügungsmacht über die Grundstücksanteile nicht wiedererlangt, so hätte der anschließende Verkauf an die Bw und ihren Ehegatten überhaupt nicht in dieser Form geplant werden können. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass noch einmal der Verkauf an die schon im ersten Kaufvertrag als Käuferin vorgesehene Bw neuerlich vereinbart worden sei. Hätte die Bw auch nach Abschluss des Dissolutionsvertrages die Verfügungsmacht über die Grundstücksanteile behalten, so hätte sich nicht nochmals dieselben Anteile an sich selbst verkaufen können. In eventu wurde der Antrag gestellt, die verbuchte Grunderwerbsteuer der Bw für den zweiten Kaufvertrag gemäß § 201 Abs. 2 BAO bescheidmäßig mit 0,-- festzusetzen.

Das Finanzamt legte die Berufung und die bezughabenden Bemessungsakten dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

§ 17 GrEStG 1987 idF BGBl. Nr. 682/1994 lautet auszugsweise wie folgt:

" (1) *Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,*

1. 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,

.....

.....

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

..... "

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entsteht und in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. § 17 GrEStG 1987 stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Das Gesetz lässt die Festsetzung oder Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 3 des § 17 GrEStG 1987 ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. § 17 GrEStG ist daher als Begünstigungsbestimmung einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, § 17 GrEStG 1987 Rz 5f).

Die Anwendung des § 17 GrEStG hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung (vgl. etwa VwGH vom 09.08.2001, 2000/16/0085).

Ein Erwerbsvorgang ist somit nicht im Sinne dieser Bestimmung rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmacht aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtstellung nicht wiedererlangt (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2. April 1984, ZI. 82/16/0165, Slg. Nr. 5.876/F, und zB VwGH vom 30.04.2003, 2000/16/0094, 0095).

Nach ständiger hg. Judikatur setzt das Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung voraus, dass der Verkäufer damit jene Verfügungsmacht wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss hatte. Eine solche Rückgängigmachung liegt dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (vgl. etwa VwGH vom 26.01.2006, 2003/16/0512).

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (vgl. VwGH vom 30.06.2005, 2005/16/0094, unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 23.12.2003, 2002/16/0111).

Der Bw ist insofern zuzustimmen, dass die gleichzeitige Unterzeichnung des Dissolutionsvertrages und des zweiten Kaufvertrages nicht das alleinige entscheidende Kriterium sein muss. Im konkreten Berufungsfall treten aber noch verschiedene Umstände

hinzu, die die vom Finanzamt vertretene Auffassung stützen. So erwirbt die Bw im zweiten Kaufvertrag exakt den gleichen Kaufgegenstand wie in dem formal aufgehobenen ersten. Zudem ist der neue Kaufpartner ein Angehöriger (hier: Ehegatte) der Bw. Die Höhe des vereinbarten Kaufpreises ist ebenfalls identisch.

Gerade aber die Tatsache, dass der beim Treuhänder bereits hinterlegte Kaufpreis aus dem ersten Kaufvertrag nicht zurückbezahlt, sondern zur Begleichung der Kaufpreisschuld für den zweiten Kaufvertrag verwendet werden soll, spricht dafür, dass der frühere Zustand nicht wiederhergestellt und der erste Kaufvertrag zwar formell aber nur zu dem Zweck aufgehoben wurde, um gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen. Es ist daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass eine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG 1987 nicht vorliegt. Die Frage einer möglichen Doppelerhebung der Grunderwerbsteuer durch den zweiten Kaufvertrag wird in dem Verfahren gemäß § 201 BAO zu beachten sein.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 12. Februar 2009