



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y, vertreten durch Dr. Oskar Rauchenwald, Notar, 9360 Friesach, Wiener Straße 17, vom 17. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. September 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 23. Juni 2008 übertrug Frau Mag. S. ihre 190/1146 Anteile der Liegenschaft EZ 173 GB XY und ihren 1/6 Anteil an der Liegenschaft EZ 175 GB XY an Herrn X. und an Frau Y., die Berufungserberin, im Folgenden kurz Bw. genannt. Die Liegenschaftsanteile betrafen eine Eigentumswohnung und den zugeordneten PKW-Abstellplatz.

Punkt 3 des Vertrages lautet auszugsweise:

„Der vereinbarte Barkaufpreis beträgt € 30.000,00. Dieser Barkaufpreis wird binnen 6 Wochen ab Vertragsunterfertigung zur Zahlung fällig. ... Der Kaufpreis ist auf das Treuhandkonto des Urkundenverfassers.....einzuzahlen. Der Kaufpreis ist nach Vorliegen folgender Voraussetzungen: a) Ranganmerkung für die beabsichtigte Veräußerung.....e) Zustimmung des Landes Steiermark zur Veräußerung der Wohnung und zur Übernahme des

Wohnbauförderungsdarlehens zu den bisherigen Bedingungen, an die Verkäuferin auszuzahlen. Als weitere Gegenleistung übernehmen die Käufer die aushaltende und bei dem Vertragsobjekt pfandrechtlich sichergestellte Schuld beim Land Steiermark. Die Käufer übernehmen die bezeichnete Verbindlichkeit der Verkäuferin mit dem Stande per 30. 6. 2008 in Höhe von € 60.142,90 mit der Verpflichtung, die Verkäuferin daraus vollkommen klag- und schadlos zu halten... Für diesen Kaufvertrag ist die Zustimmung des Landes Steiermark erforderlich. Die Käufer erklären, die Voraussetzungen für die Übernahme des geförderten Darlehens zu kennen. Dieser Kaufvertrag wird unter der Bedingung abgeschlossen, dass das Land Steiermark seine Zustimmung zur Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens zu den bisherigen Bedingungen durch die Käufer erteilt.“

Unter dem Punkt 5. Genehmigungspflicht wurde festgehalten, dass der Vertrag zu seiner Rechtswirksamkeit keiner Genehmigung nach dem Grundverkehrsgesetz bedarf. Punkt 6. Besitzübergabe lautet: „*Besitz, Genuss und Gefahr am Kaufobjekt gehen vorbehaltlich der erforderlichen behördlichen Genehmigungen mit Stichtag 1. 8. 2008 auf die Käufer über, die von diesem Zeitpunkt an alle hierauf entfallenden Steuern, Abgaben und Gebühren zu entrichten haben, ebenso die Betriebskosten.*“

Mit der Anzeige des Kaufvertrages wurde gleichzeitig auch ein Grundbuchsatz vorgelegt, wonach auf dem gegenständlichen Liegenschaftsanteil ein Veräußerungsverbot gem. WFG 1984 für das Land Steiermark einverleibt war.

2 Tage nach Abschluss des Kaufvertrages kam es am 25. Juni bzw. am 30. Juni 2008 zu einer Nachtragsvereinbarung zwischen den drei Vertragsparteien, derzufolge der Kaufvertrag hinsichtlich des Erwerbes von Frau Y. aufgehoben wurde und X. hinsichtlich dieses Anteiles in den Vertrag eintrat, sodass er die Liegenschaften allein erwarb.

Die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 11 (gemeint § 17) GrEStG und die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer an X. als alleinigen Käufer wurde unter Beilage einer Abzinsungsberechnung beantragt.

Das Finanzamt erließ am 11. September 2008 für den Kaufvertrag vom 23. Juni 2008 an jeden der beiden Erwerber einen Bescheid, wonach Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 16.331,00 € (15.000,00 € Bargeld und 1.331,08 € abgezinste Verbindlichkeit) in Höhe von jeweils 571,59 € festgesetzt wurde.

Gegen diese Vorschreibung wurde seitens Y. Berufung erhoben und ausgeführt, dass der Nachtrag und der Antrag auf § 17 GrEStG nicht berücksichtigt worden sei. Über Anforderung durch das Finanzamt wurde ein Tilgungsplan des Landesdarlehens vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2008 wurde nunmehr die Grunderwerbsteuer für den anteiligen Erwerb der Bw. mit 1.178,56 € festgesetzt, weil die Abzinsung des aushaftenden Landesdarlehens auf Grundlage des Tilgungsplanes einen Betrag von 18.673,00 und die Bemessungsgrundlage daher einen Betrag von 33.673,00 ergab. Hinsichtlich des Antrages auf Nichtfestsetzung wurde begründet, dass der Erwerbsvorgang nicht als rückgängig gemacht anzusehen sei, weil die Verkäuferin die Verfügungsmacht nicht wiedererlangt habe.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, dass der Kaufvertrag zwei Tage nach Errichtung abgeändert worden sei und zu diesem Zeitpunkt weder der Kaufpreis geflossen sei, noch eine Übergabe stattgefunden habe. Es habe auch keine Zustimmung des Landes Steiermark hinsichtlich des Veräußerungsverbotes vorgelegen. Für das Ausscheiden der Bw. lägen ausschließlich private und nicht steuerliche Gründe vor und bestehe kein Anlass, einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts anzunehmen. Nach Punkt 3 des Kaufvertrages sei die Zustimmung des Landes Steiermark erforderlich gewesen und sei der Kaufvertrag unter der ausdrücklichen Bedingung abgeschlossen, dass das Land Steiermark seine Zustimmung zur Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens zu den bisherigen Bedingungen durch die Käufer erteile. Es handle sich nach dem Willen der Vertragsteile und dem eindeutigen Wortlaut des Punktes 3. des Vertrages nicht um eine auflösende, sondern um eine aufschiebende Bedingung, welche einen wesentlichen Bestandteil für die Wirksamkeit des Kaufvertrages darstelle. Die Steuerschuld sei daher noch nicht entstanden und die Bescheide seien aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ua ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuerschuld entsteht nach § 8 Abs. 1 leg. cit., sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 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.

§ 17 leg. cit. kann damit nur zur Anwendung gelangen, wenn die Steuerschuld prinzipiell entstanden ist. Die Bw. bestreitet, dass die Steuerschuld bereits entstanden ist, weil ihrer Meinung nach im Kaufvertrag eine aufschiebende Bedingung vereinbart worden ist, die nicht erfüllt worden ist.

Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (§§ 696, 704 ABGB). Bei ungewissem Rechtserwerb spricht man von aufschiebender Bedingung, bei ungewissem Rechtsverlust von auflösender Bedingung.

Nach § 8 Abs. 2 leg. cit. ist nur eine aufschiebende Bedingung von Bedeutung, auflösende Bedingungen hindern die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 8, Rz 21 ff.). Eine von den Parteien des Rechtsgeschäfts selbst gesetzte, sogenannte gewillkürte aufschiebende Bedingung ist daher ebenso zu beachten wie die Genehmigung einer Behörde.

Nach zum Wohnbauförderungsgesetz 1968 (BGBl. 280/1967) ergangenen VwGH Entscheidungen (9.11.1977, 1235, 1236/77; 17.2.1978, 1237/77) mangelt es dem Gesetz an einer Bestimmung, wonach der Erwerb eines Anteiles an einem inländischen Grundstück, mit dem das Wohnungseigentum verbunden werden soll, der Genehmigung durch die Forderungsbehörde bedarf und der § 22 Abs. 1 WFG 1968 ist nicht als Bestimmung aufzufassen, nach der der Erwerb eines Liegenschaftsanteiles der Genehmigung der Forderungsbehörde bedarf (VwGH 12.4. 1984, 83/16/0083; 19.5.1988, 87/16/0162; 25.10.1990, 88/16/0148; 2.7.1998, 97/16/0269). § 53 des Stmk. Wohnbauförderungsgesetzes LGBl. 25/1993 entspricht hinsichtlich des Veräußerungsverbotes und des Zustimmungsgebotes dem § 22 WFG 1968, weshalb diese Rechtsprechung grundsätzlich auch im gegenständlichen Fall Beachtung finden kann. Es ist daher davon auszugehen, dass eine Genehmigung des Verpflichtungsgeschäfts grundsätzlich nicht erforderlich ist und die Zustimmung des Landes Steiermark zwar das Erfüllungsgeschäft (die Übertragung des Eigentums) betrifft, nicht aber als aufschiebende Bedingung im Zusammenhang mit dem Verpflichtungsgeschäft zu betrachten ist.

Allerdings argumentiert die Bw. nicht mit einer Genehmigungspflicht des Vertrages, sondern wird im Vorlageantrag behauptet, dass der Kaufvertrag nach dem Parteiwillen unter der ausdrücklichen Bedingung der Zustimmung zur Förderungsübernahme durch das Land Steiermark abgeschlossen worden ist und dass diese Bedingung als aufschiebend und nicht als auflösend zu qualifizieren ist. Diesem Einwand kommt Berechtigung zu.

Aus der ausdrücklichen Textierung des Punktes 3. des Kaufvertrages „*Dieser Kaufvertrag wird unter der Bedingung abgeschlossen, dass das Land Steiermark seine Zustimmung zur Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens zu den bisherigen Bedingungen durch die Käufer erteilt.*“ ist zu folgern, dass es Parteiwillen war, die getroffenen Abreden nur unter der Bedingung der Förderungsübernahme abzuschließen. Die Bedingung wurde zwar nicht ausdrücklich als aufschiebend qualifiziert, aus der Vertragsgestaltung hinsichtlich des Kaufpreises (dieser wird zwar treuhändig hinterlegt, aber erst bei Zustimmung des Landes Steiermark an die Verkäuferin ausbezahlt) und der Besitzübergabe (diese erfolgt vorbehaltlich der erforderlichen behördlichen Genehmigung) ist dieser allerdings aufschiebende Wirkung zuzumessen. Zur Auslegung von Bedingungen stehen nicht die gebrauchten Worte, sondern die Eigenheiten der Bedingung als einer die Geltung der Rechtsgeschäftswirkungen beeinflussende Modalität im Vordergrund. Hierbei ist das gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen (VwGH 16.11.1989, 89/16/0165).

Wenn es nun – wenn auch aus Gründen, die in der Sphäre der Bw. gelegen sind – hinsichtlich ihres Erwerbes zu keiner Zustimmung zur Förderungsübernahme durch das Land Steiermark gekommen ist, ist für den Erwerb durch die Bw. nach § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld auf Grund der nicht erfüllten gewillkürten Parteienbedingung noch nicht entstanden und die Vorschreibung daher aus diesem Grund zu beheben.

Ist das Rechtsgeschäft hinsichtlich der Bw. mangels Zustimmung des Landes Steiermark zur Schuldübernahme gar nicht wirksam geworden, so müssen die Bestimmungen des § 17 GrEStG unbeachtlich bleiben, denn die Vorschriften des § 17 setzen voraus, dass die Steuerschuld im Sinne des § 4 Abs. 1 BAO und § 8 GrEStG bereits entstanden ist. Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind daher nicht anwendbar, wenn die Rechtswirksamkeit eines Rechtsgeschäftes noch von einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist (VwGH 20.1.1983, 82/16/0123).

Zudem wäre eine Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 17 GrEStG auch deswegen ausgeschlossen, weil es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf ankommt, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss inne hatte (25.10. 1990, 88/16/0153; 26.1.1995, 94/16/0139; 26.1.2006, 2003/16/0512; 18.11.2007, 2007/16/0066). Die Veräußerin hat im gegenständlichen Fall nicht die Möglichkeit zurückerhalten, ein neues Verpflichtungsgeschäft nach ihrem Belieben und ihren Vorstellungen abzuschließen, sondern erfolgte die Aufhebung des Kaufvertrages nur zu dem Zweck, um den Miteigentumsanteil postwendend zu denselben Konditionen und uno actu an den von der Erstkäuferin vorbestimmten Käufer zu verkaufen, weshalb von einer Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht nicht gesprochen werden

kann (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0139). Weil es nur darauf ankommt, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG genannten Rechtsvorgang wiedererlangt, ist auch die Frage eines Scheingeschäftes oder Gestaltungsmisbrauches unerheblich (VwGH 2.4.1984, 82/16/0165).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. Juni 2010