



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der PGmbH., vertreten durch Dr. Friedrich Stix gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg, jetzt: Salzburg-Land, betreffend Grunderwerbsteuer 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

Die BW erwarb mit Kaufvertrag vom 11. Mai 1998 von der Verkäufern SE und HC die Liegenschaft EZ, Grundbuch 56531 Maxglan, um S 3,600.000,--. Mit diesem Kaufvertrag wurde dessen *Vertragsaufhebung* vom 24. November 1998 zur Anzeige gebracht, die folgenden Text hat:

" I.

Mit Kaufvertrag vom 11.5.1998 haben die Verkäufer der Käuferin die ihnen gemeinsam, und zwar, gehörende Liegenschaft EZ. Grundbuch 56531 Maxglan, verkauft.

Unter Punkt III. des gegenständlichen Kaufvertrages wurde eine aufschiebende Bedingung dahingehend vereinbart, daß der gegenständliche Kaufvertrag bis zur Erteilung einer rechtskräftigen Baubewilligung für die kaufgegenständliche Liegenschaft für eine Baulichkeit mit einer den gegebenen Bebauungsrichtlinien entsprechenden Geschoßflächenzahl von 0,35 bis 0,5 aufschiebend bedingt ist.

Von den Vertragsparteien wird festgehalten, daß diese aufschiebende Bedingung am 18.11.1998 eingetreten ist.

II.

Die Vertragsparteien kommen überein, den Kaufvertrag vom 11.5.1998 vollinhaltlich aufzuheben, sodaß den Verkäufernüber das Kaufobjekt EZ. Grundbuch 56531 Maxglan wiederum das freie Verfügungsrecht zukommt. Festgestellt wird, daß Kaufpreiszahlungen noch nicht erfolgt sind, sodaß insofern eine Rückabwicklung nicht erforderlich ist. "

In einem Begleitschreiben wurde der Antrag gestellt, die Steuer für den Kaufvertrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 nicht festzusetzen.

Weiters wurde ein – ebenfalls am 24. November 1998 abgeschlossener – Kaufvertrag zur Anzeige gebracht, mit dem die WGesmbH die vertragsgegenständliche Liegenschaft um S 3,600.000, -- von den Verkäufern SE und HC erwarb.

Die Verkäuferin HC gab über Vorhalt des Finanzamtes bekannt, dass der über Vermittlung eines Immobilienbüros am 11. Mai 1998 mit der BW abgeschlossene Kaufvertrag auf Wunsch der BW am 24. November 1998 aufgelöst worden sei, ohne dass Zahlungen geleistet wurden. In der Folge sei ebenfalls auf Wunsch der BW am 24. November 1998 ein neuer Kaufvertrag mit der von der BW namhaft gemachten WGesmbH mit den selben Bedingungen und dem selben Kaufpreis abgeschlossen worden. Die Abwicklung sämtlicher Verträge erfolgte über Notar Dr. St..

Mit angefochtenem Bescheid vom 22. März 1999 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer vom vereinbarten Kaufpreis fest.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und zwar im Wesentlichen mit folgender Begründung:

1. Materielle Rechtswidrigkeit des Bescheides:

Die Vereinbarung, dass die Verbücherung des Eigentumsrechtes erst nach vollständiger Bezahlung des Kaufpreises erfolgen darf, stelle eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG dar. Nach der neueren Judikatur des VwGH, Zl. 88/16/0092, stelle eine

Bedingung, bei welcher der eine Vertragspartner eines entgeltlichen Vertrages die zugesicherte Leistung zunächst zu erbringen hat, wogegen der Zeitpunkt der Fälligkeit der Veräußerungsleistung aufgeschoben ist, eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG dar, welche sowohl das Veräußerungs- als auch das Verpflichtungsgeschäft betreffe, sodass bei richtiger rechtlicher Beurteilung die Behörde zu dem Ergebnis hätte gelangen müssen, dass die Steuerschuld noch nicht entstanden sei. Dies ergebe sich im Umkehrschluss auch aus § 1 Abs. 1 GrEStG, wonach der steuerliche Tatbestand erst dann erfüllt sei, wenn der Erwerber mit Abschluss des Rechtsgeschäftes einen klagbaren Anspruch auf Übertragung des Eigentumsrechtes erwerbe (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, I, Rz 115f zu § 1). Solange die Käuferin, ihre Leistung, die Kaufpreiszahlung, noch nicht erbracht hatte, hätte sie keinen klagbaren Anspruch auf Eigentumsübertragung gehabt, weshalb die Steuerschuld noch nicht entstanden sei.

2. Unrichtige Beweiswürdigung bzw. materielle Rechtswidrigkeit des Bescheides infolge unrichtiger Beweiswürdigung:

Da die BW nur unter der aufschiebenden Bedingung der Kaufpreiszahlung die Verfügungsmöglichkeit über das Kaufobjekt erwerben hätte können, wäre die Verfügungsmöglichkeit über das Kaufobjekt zum Zeitpunkt der Vertragsaufhebung nach wie vor bei den Veräußerern gelegen, sodass diese mit Unterfertigung der Vertragsaufhebung jedenfalls wiederum frei über das Kaufobjekt verfügen konnten. Letztendlich könne das zeitliche Naheverhältnis zwischen Aufhebung des einen Vertrages und Abschluss des neuen Vertrages nicht zum Nachteil der BW gewürdigt werden, da nicht das zeitliche Naheverhältnis, sondern die Möglichkeit der Verkäufer über das Kaufobjekt wiederum frei zu disponieren, maßgeblich sei.

Da die BW nicht in der Lage gewesen sei, den bis 2.12.1998 zur Zahlung fälligen Kaufpreis zu finanzieren und um vertraglich vereinbarte Verzugsfolgen hintan zu halten, sei es das Interesse der BW gewesen, von der Verkäufern aus der vertraglichen Bindung zur Kaufpreiszahlung entlassen zu werden. Die Verkäufer waren aber nur bereit, die BW aus dieser vertraglichen Bindung zu entlassen, wenn ein neuer Käufer gefunden wird, der bereit ist, den vereinbarten Kaufpreis innerhalb der vereinbarten Frist zu bezahlen. In der Folge sei dann auch der neu abzuschließende Kaufvertrag an die Verkäufer bzw. deren beigezogenen Rechtsvertreter Dr. FO zugesandt und habe dieser mit Schreiben vom 18.11.1998 namens seiner Mandantschaft die Bedingungen des neuen Vertragsabschlusses, wie insbesondere die Sicherstellung der Kaufpreiszahlung vor Vertragsunterfertigung, eingemahnt. Bei richtiger Beweiswürdigung hätte die Behörde daher zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass die

maßgebliche schuldrechtliche Beziehung beim Kaufvertrag vom 24.11.1998 zwischen den Verkäufern und der WGesmbH bestanden hätten, da es zwischen diesen Vertragsparteien auch zur Kaufpreiszahlung gekommen sei, während eine schuldrechtliche Beziehung zwischen der BW und der WGesmbH nicht bestanden hätte bzw. bestehen würde. Auch wäre ein Weiterverkauf durch die BW an die WGesmbH gar nicht möglich gewesen, da die BW zu diesem Zeitpunkt noch keinen unbedingten Anspruch auf Übereignung erworben hätte. Zum Beweise dafür werde beantragt Dr. FO, den Geschäftsführer der BW, den Verkäufer ES und den Prokuristen der WGesmbH einzuvernehmen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 1999 als unbegründet abgewiesen.

In der Folge wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Die BW wies noch einmal darauf hin, sie hätte die Verwertungsmöglichkeit erst durch die Kaufpreiszahlung erwerben können, weshalb eine Rückgängigmachung nicht erforderlich gewesen sei. Das Interesse der BW bestand darin aus der vertraglichen Verpflichtung der Kaufpreiszahlung entlassen zu werden, dass hierfür von den Verkäufern die Beibringung eines Ersatzkäufers verlangt wurde, welcher zumindest nicht zu schlechteren Bedingungen als die BW zum Vertragsabschluss bereit gewesen ist, könne der BW nicht dahingehend zum Nachteil ausgelegt werden, dass eine Rückabwicklung nicht erfolgt sei. Vielmehr seien die Verkäufer erst dann zur Rückabwicklung bereit gewesen, als die BW einen Käufer beigebracht hatte, welcher nicht nur zu den selben Bedingungen zum Vertragsabschluss bereit war, sondern darüber hinausgehend in der Lage war, bei Vertragsunterzeichnung bereits die Finanzierungszusage eines Bankinstitutes über den gesamten Kaufpreis vorzulegen, was auch der Fall gewesen sei. Wesentlich sei, ob die Rückgängigmachung dazu führe, dass der Erwerber über das Kaufobjekt wieder frei verfügen könne, dies sei jedenfalls dann gegeben, wenn die Bedingungen des zweiten Kaufvertrages durch die Verkäufer bestimmt werden könnten und die Auflösung des ersten Kaufvertrages und Abschluss des zweiten Kaufvertrages nicht Zug um Zug, sondern in zeitlicher Abfolge erfolgten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entstehung der Steuerschuld

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987, 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 nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht für die Grunderwerbsteuer die Steuerschuld, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist (siehe Dr. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 11. Auflage, § 8 GrEStG 1987 Rz 1 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Bei einem Verpflichtungsgeschäft im Sinne des § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf Übertragung des Eigentumsrechtes erwirbt. Für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich ist beim Kaufvertrag grundsätzlich der Zeitpunkt der Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis, weil damit der Vertrag zustandekommt (siehe Dr. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 11. Auflage, § 8 GrEStG 1987 Rz 7 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die Entrichtung des Kaufpreises betrifft die Erfüllung des Rechtsgeschäftes. Für die Entstehung der Steuerschuld ist aber allein das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber das Erfüllungsgeschäft von Bedeutung (vgl. VwGH 21.01.1998, 97/16/0345).

Die BW vertritt die Rechtsansicht, dass die Vereinbarung (Vertragspunkt III. vorletzter Absatz), die Verbücherung des Eigentumsrechtes dürfe erst nach vollständiger Bezahlung des Kaufpreises erfolgen, eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG darstelle. Die Käuferin, die den Kaufpreis noch nicht bezahlt hatte, hätte erst mit der Kaufpreiszahlung einen klagbaren Anspruch auf Eigentumsübertragung erworben, weshalb im gegenständlichen Fall die Steuerschuld noch nicht entstanden sei. Die BW stützt ihre Rechtsansicht auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.01.1989, 88/16/0092. Daraus gehe hervor, dass die Bedingung, bei welcher der eine Vertragspartner eines entgeltlichen Vertrages die zugesicherte Leistung zunächst zu erbringen hat, wogegen der Zeitpunkt der Fälligkeit der Veräußerungsleistung (Verpflichtung des Verkäufers zur Übereignung des Kaufobjektes) aufgeschoben ist, eine aufschiebende iSd § 8 Abs. 2 GrEStG darstelle, die sowohl das Veräußerungs- als auch das Verpflichtungsgeschäft betreffe.

Das Höchstgericht hatte in dem von der BW zitierten Erkenntnis, 88/16/0092, einen Kaufvertrag zu beurteilen, mit dem ua Folgendes vereinbart war (vgl. ÖStZB 1989, 288):

" III.

Die Rechtswirksamkeit dieses Kaufvertrages ist aufschiebend bedingt durch den Tod der Verkäuferin und/oder den Todes ihres Ehemannes,wobei diese Bedingung erst mit dem Tod des, den anderen Ehepartner überlebenden Teiles eintritt."

Weiters war in Vertragspunkt IV. vereinbart, dass der Verkäufer noch zu Lebzeiten berechtigt war, Teilzahlungen auf den vereinbarten Kaufpreis zu verlangen.

Das Höchstgericht hat den vereinbarten Eintritt beider Todesfälle ("*Die Rechtswirksamkeit dieses Kaufvertrages ist aufschiebend bedingt.....*") als aufschiebende Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 (damals: § 16 Abs. 2 GrEStG 1955) angesehen und weiters festgehalten, dass diese Bedingung nicht nur das Veräußerungs- (so die von der belangten Behörde vertretene Auffassung) sondern auch das Verpflichtungsgeschäft betrifft. Der VwGH ist daher nicht von seiner "früheren" Auffassung - die Leistungsverpflichtung des Veräußerers betrifft lediglich das Verfügungsgeschäft - abgegangen, sondern hat die vereinbarte Bedingung des Vorablebens des Verkäufers und seines Ehegatten als Bedingung interpretiert, die auch das Verpflichtungsgeschäft betrifft und damit eine Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 (damals: § 16 Abs. 2 GrEStG 1955) darstellt. In der Rechtsansicht des VwGH, dass nur Bedingungen, die das Verpflichtungsgeschäft betreffen, das Entstehen der Steuerschuld hinausschieben, ist keine Änderung eingetreten.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung (z.B. 21.01.1998, 97/16/0345; 18.04.1997, 97/16/0047) die Ansicht, dass der Grunderwerbsteuer das Verpflichtungsgeschäft unterliegt und es für das Vorliegen eines wirksamen Erwerbsvorganges auf das Erfüllungsgeschäft nicht ankommt.

Der vorliegende Kaufvertrag wurde unter der aufschiebenden Bedingung der Erteilung einer bestimmten rechtskräftigen Baubewilligung vereinbart. In Punkt I. letzter Absatz der Vertragsaufhebung ist festgehalten, dass diese aufschiebende Bedingung am 18. November 1998 eingetreten ist. Die Steuerschuld ist daher in Anwendung des § 8 Abs. 2 GrEStG zu diesem Zeitpunkt entstanden.

2. Nichtfestsetzung der Steuer

Gemäß § 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.

Seit dem hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2. April 1984, Zl. 82/16/0165, VwSlg. 5876/F, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht wiedererlangt haben muss, die er vor Vertragsabschluss hatte. Eine solche Rückgängigmachung liegt 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. VwGH 26.04.2001, 2000/16/0871, unter Hinweis auf das Erk. vom 20. 08.1998, Zl. 98/16/0029).

Die Verkäufer haben die Dissolutionsvereinbarung am 24. November 1998 und damit am gleichen Tag abgeschlossen, an dem sie mit der von der BW namhaft gemachten zweiten Käuferin, der WGesmbH, zu denselben Bedingungen (Kaufpreishöhe und Fälligkeit) kontrahierten.

Die Verkäuferin HC hat mitgeteilt, dass die Vertragsaufhebung auf Wunsch der BW erfolgte und die zweite Käuferin von der BW namhaft bzw. beigebracht wurde.

Zum Sachverhalt wird von der BW vorgebracht, die Verkäufer hätten der Vertragsaufhebung erst dann zugestimmt, als ein neuer Käufer von der BW gefunden war, der bereit war, denselben Kaufpreis innerhalb der (im ersten Kaufvertrag) vereinbarten Frist zu bezahlen und eine Sicherstellung der Kaufpreiszahlung vor Vertragsunterzeichnung gewährleisten konnte.

Damit wird aber von der BW selbst eingeräumt, dass das Grundstück auf einen von ihr und nicht von den Verkäufern ausgesuchten Käufer übertragen worden ist.

Bezüglich des Einwandes der Bw, die Verfügungsmöglichkeit wäre niemals auf sie übergegangen, da der Übereignungsanspruch durch die Kaufpreiszahlung aufschiebend bedingt war und niemals erworben wurde, ist auf die obigen Ausführungen zur Entstehung der Steuerschuld zu verweisen. Durch den Eintritt der Bedingung am 18. November 1998 ist der Übereignungsanspruch erworben worden. Damit ist die Steuerschuld entstanden.

Dem Vorbringen der BW, die Verkäufer hätten aktiv, wenn auch mittelbar über den Vertragssrichter, durch ihren Vorbehalt die Bedingungen des Kaufvertrages und seiner Abschlussbedingungen ausgehandelt, ist entgegenzuhalten, dass gerade die von den Verkäufern genannten Bedingungen, deren Einhaltung sie von einem Anwalt ihres Vertrauens überwachen ließen, Zeugnis darüber ablegen, dass die Verkäufer in ihre ursprünglich freie Rechtsstellung (Auswahl und Suche eines neuen Käufers, neuerliche Vertragsverhandlungen bzgl. Kaufpreishöhe und Fälligkeit des Kaufpreises, Kaufpreiszahlungsrisiko) eben nicht mehr "zurückfallen" wollten. Wie die BW selbst ausführt, waren die Verkäufer erst dann bereit, die BW aus den ihnen gegenüber übernommenen vertraglichen Bindung zu entlassen, als von ihr ein neuer Käufer zu denselben Bedingungen beigebracht war. Der Umstand, dass die Verkäufer noch zusätzlich eine Sicherstellung des Kaufpreises durch die neue Käuferin verlangten, bestätigt, dass diese jedes mit einer möglichen Vertragsaufhebung verbundene Risiko ausschließen wollten und sich an dem ursprünglich vereinbarten Verkauf nichts ändern sollte.

Die Verkäufer haben daher durch die vorliegende Vertragsaufhebung nicht jene Verfügungsmacht wiedererlangt, die sie vor dem Abschluss des (ersten) Kaufvertrages innehatten.

Aufgrund der eindeutigen Sach- (die Angaben der Verkäuferin stimmen in den entscheidungswesentlichen Punkten mit dem Berufungsvorbringen überein) und Rechtslage war es auch nicht notwendig, die von der BW beantragten Parteien und Zeugen einzuvernehmen. Überdies ist im Hinblick auf den Umstand, dass die neue Käuferin von der BW nach ihrem eigenen Vorbringen namhaft gemacht worden ist, nicht erkennbar, zu welchem anders lautenden Bescheid die Behörde auf Grund des Ergebnisses derartiger Beweisaufnahmen hätte gelangen können.

Auch wenn für den Ausgang des Berufungsverfahrens nicht von Bedeutung, so erlaubt sich die Berufungsbehörde zu dem Vorbringen, es hätte eine schuldrechtliche Beziehung zwischen der BW und der WGmbH niemals bestanden, auf Folgendes ergänzend hinzuweisen:

Auf dem Grundstück wurden Reihenhäuser errichtet. Laut "Austausch-Einreichplan" vom April 1999 scheint die WGmbH als Bauherr/Grundeigentümer und die BW unter "PLANUNG" auf. In den Kauf- und Bauträgerverträgen (ERFNR. 314.313/1999, 315.737/1999 und 315.738/1999), mit denen die Reihenhäuser von der WGmbH weiterverkauft wurden, ist die BW als die für die Planung, Bauleitung, Wohnungsverkauf und Beratung zuständige Firma ausdrücklich angeführt (Seite 8 der Bau- und Ausstattungsbeschreibung).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 11. April 2003