



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Unternehmensservice & Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 4020 Linz, Schillerstraße 68, vom 7. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried Buchroithner, vom 13. März 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGF (BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 3. Juli 2003 wurde zwischen Herrn Mag. Ronald M. und Frau Eva N. als „Käufer“ einerseits, sowie der Fa. G. Wohn-Bauträger GmbH als „Verkäuferin“ andererseits ein Anwartschaftsvertrag zum Kauf einer Wohnung im Wohnungseigentum abgeschlossen. Auf Grund dieses Anwartschaftsvertrages wurde mit Bescheid vom 22. Dezember 2005 gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) die Grunderwerbsteuer mit 2.342,74 € festgesetzt.

Dagegen wurde mit dem Anbringen vom 29. Dezember 2005 eine Berufung eingebracht. Es wurde auch der Antrag auf Abänderung der Steuer gemäß § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) gestellt. Begründet wurden die Berufung bzw. der Antrag gemäß § 17 GrEStG 1987 damit, dass einerseits kein Kaufvertrag, sondern lediglich ein Vorvertrag vorliege und die Bw. im Einvernehmen mit der Verkäuferseite vom Anwartschafts-

vertrag zurückgetreten sei. Der auf diesen Anwartschaftsvertrag folgende Kaufvertrag sei in weiterer Folge von Herrn Mag. Ronald M. als alleinigem Käufer unterzeichnet worden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Februar 2006 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde dargelegt, dass es sich bei dem Anwartschaftsvertrag um ein Rechtsgeschäft iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 handle. Auch Anwartschaftsverträge könnten Übereignungsansprüche enthalten.

Die Berufungsvorentscheidung ist rechtskräftig geworden.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2006 wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG 1987 vom Finanzamt abgewiesen.

Gegen den Abweisungsbescheid richtete sich die Berufung vom 6. März 2006, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 21. März 2006 als unbegründet abgewiesen wurde. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Bw. und Herr Mag. Ronald M. mit dem Anwartschaftsvertrag vom 3. Juli 2003 den Anspruch auf Übereignung von ideellen Miteigentumsanteilen, verbunden mit dem Miteigentum an der Wohnung Top 10, erworben haben. In der verbücherungsfähigen Urkunde in Form des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 15. 6./6. 12.2005 sei Herr Mag. M. alleiniger Erwerber dieser Wohnung. Klar sei, dass die ursprünglichen Wohnungsanwärter die Eigentumswohnung nicht mehr gemeinsam erwerben wollten und sich darauf geeinigt hätten, dass Herr Mag. M. Alleineigentümer werden soll. Dies gehe aus der Verzichtserklärung vom 21. Februar 2005 eindeutig hervor. Das Finanzamt hat auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach eine Rückgängigmachung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes dann nicht vorliege, wenn ein Vertrag zwar formal, aber nur zum Zweck aufgehoben wird, um das Grundstück an eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (vgl. VwGH 29. 8. 2000, 2000/16/0331). Die Berufungsvorentscheidung ist rechtskräftig geworden.

Mit dem Anbringen vom 6. März 2006 wurde auch die Nachsicht der Grunderwerbsteuer gemäß § 236 BAO beantragt. Zur Begründung der Nachsicht wurde ausgeführt, dass die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer im konkreten Fall zweimal erfolgt sei. Einmal an Herrn M. in Höhe von 4.685,49 € vom Gesamtkaufpreis und ein zweites mal an Frau N. in halber Höhe (2.342,74 € vom halben Kaufpreis). Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer in Höhe des 1,5 fachen des gesetzlich vorgesehenen Wertes sei jedenfalls sachlich unbillig. Es komme zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff. Eine sachliche Unbilligkeit einer Abgabenerhebung sei grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Dies liege vor, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid das Nachsichtsansuchen vom 6. März 2006 abgewiesen. Das Finanzamt verneinte in der Begründung das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, dass für einen Grundstücksumsatz die Grunderwerbsteuer in Summe von 5,25 % vorgeschrieben wurde, somit um 50 % mehr, als im Gesetz vorgesehen. Dies sei jedenfalls sachlich unbillig. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Bw. und Herr Mag. M., der damalige Lebensabschnittspartner der Bw., den Kaufanwartschaftsvertrag vom 3. Juli 2003 abgeschlossen hätten. Anfang 2005 hätten sich die Bw. und Herr Mag. M. getrennt und in der Folge beschlossen, vom abgeschlossenen Kaufanwartschaftsvertrag zurückzutreten. Mit Schreiben vom 21. Februar 2005 hätte in der Folge die Bw. der Verkäuferin, der Fa. G. Wohn-Bauträger GmbH, mitgeteilt, dass sie auf die Übertragung der (Wohnungs-) Eigentumsrechte verzichte und damit einverstanden sei, dass Herr M. alleiniger Eigentümer wird. Diese Verzichtserklärung sei ohne entsprechende Rechtsberatung abgegeben worden. Der Inhalt der Verzichtserklärung werde nun vom Finanzamt so interpretiert, dass § 17 GrEStG 1987 nicht zur Anwendung gelange. Durch die Nichtkenntnis aller Bestimmungen des GrEStG 1987 komme es zur Vorschreibung einer Strafsteuer. Die Auslegung der Verzichtserklärung durch die Behörde basiere auf zwar nachvollziehbaren, aber trotzdem auf Annahmen über Motive der Käufer. Die Berufung gegen die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG 1987 sei mit Argumenten bzw. Erkenntnissen abgewiesen worden, die das Rechtsproblem der Rückgängigmachung vorwiegend unter dem Blickwinkel des Scheingeschäftes bzw. unter dem Gesichtspunkt des Missbrauches behandelten.

Faktum sei, dass der Bw. die Grunderwerbsteuer für eine Wohnung vorgeschrieben wurde, an der sie nie Eigentum erworben hätte. Diese Vorschreibung sei sachlich unbillig und damit eine Voraussetzung für § 236 BAO. Eine sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie selbst, den Einzelfall vor Augen, geregelt – anders als sich aus der generellen Regelung ergibt, abweichend hievon im Sinne einer in Aussicht genommenen Billigkeitsmaßnahme entschieden haben. Davon sei auszugehen, wenn man den Zweck der Grunderwerbsteuer bzw. die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des GrEStG 1955, 556 BlgNR VII. GP berücksichtigt. Abschließend wurde angeführt, dass Billigkeit eine Korrektur der Wirkung des Gesetzes im Einzelfall, um Recht im Sinne von „Gerechtigkeit“ verwirklichen zu können. Billigkeit sollte Maßstab dafür sein, was im Einzelfall „gerecht“ ist.

Die Berufung wurde am 31. Mai 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. § 236 Abs. 1 BAO findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II, 2005/435 kann die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Die Nachsicht dient nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen) nachzuholen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 236 Tz. 11). Wenn nun mehr in der gegenständlichen Berufung die Rechtsanwendung durch das Finanzamt kritisiert wird, ist zu bemerken, dass der Bw. offen gestanden wäre, gegen die Abweisung der Berufung betreffend die Abweisung des Antrages nach § 17 GrEStG 1987 mit Berufungsvorentscheidung, einen Vorlageantrag einzubringen. Gründe für das Unterbleiben eines Vorlageantrages wurden von der Bw. nicht dargelegt.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes **ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis** eintritt sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 236 Tz. 11). Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die **Auswirkung genereller Normen** ist. Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 (*Stoll*, BAO, 2421).

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet, der Grunderwerbsteuer. Die Steuerschuld entsteht somit für den Erwerb des Grundstückes schon mit Abschluss des **Verpflichtungsgeschäftes**,

dh. mit Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages, durch den der Erwerber den Anspruch auf Übereignung des Grundstückes erwirbt (vgl. *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 1 Tz. 113). Voraussetzung für das Entstehen der Grunderwerbsteuerpflicht ist somit nicht die Erlangung des Eigentums durch den Erwerber sondern die Erlangung eines Anspruchs auf Übereignung. Damit ist es keine vom Gesetzgeber ungewollte Auswirkung der Rechtslage, wenn die Grunderwerbsteuerpflicht entsteht, obwohl kein Eigentumsrecht an einem Grundstück erlangt wurde.

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. Nach der Rechtsprechung (vgl. UFS 29. 3. 2005, RV/0316-I/04; VwGH 17. 10. 2001, 2001/16/0265; VwGH 28. 9. 2000, 2000/16/0331; VwGH 12. 11. 1997, 97/16/0390) 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.

Wie das Finanzamt im Verfahren betreffend den Antrag nach § 17 GrEStG 1987 festgestellt hat, erfolgte im gegenständlichen Fall keine Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987. Der Umstand, dass der auf Grund des Anwartschaftsvertrages zum Kauf einer Wohnung im Wohnungseigentum vom 3. Juli 2003 entstandene Grunderwerbsteueranspruch aufrecht bleibt und dessen Festsetzung trotz eines Rücktrittes nicht auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu unterbleiben hat, ist eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage und kein unbeabsichtigtes Ergebnis im Einzelfall, das auch in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen bereits eingetreten ist (vgl. UFS 29. 3. 2005, RV/0316-I/04; VwGH 17. 10. 2001, 2001/16/0265; VwGH 28. 9. 2000, 2000/16/0331; VwGH 12. 11. 1997, 97/16/0390).

Die Bw. beruft sich auf einen Grundsatz, dass kein Rechtsvorgang durch eine Abgaben doppelt belastet werden dürfe. Sie verkennet aber, dass jeder Erwerbsvorgang einen abgeschlossenen Steuerfall bildet und grundsätzlich selbständig die Steuerpflicht auslöst. Der Anwartschaftsvertrag zum Kauf einer Eigentumswohnung im Wohnungseigentum vom 3. Juli 2003 enthält zwei Erwerbsvorgänge (zwischen der Bw. und der Fa. G. Wohn-Bauträger GmbH, sowie Herrn Mag. M. und der Fa. G. Wohn-Bauträger GmbH). Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 15. Juni 2005, mit dem Herr Mag. M. das

Wohnungseigentumsrecht an der Wohnung Top 10 erworben hat, stellt einen zweiten Erwerbsvorgang dar. Es wurde ihm nämlich ein Übereignungsanspruch an jenem Anteil an der Eigentumswohnung eingeräumt, auf dessen Erwerb die Bw. mit Verzichtserklärung vom 21. Februar 2005 verzichtet hat. Der Grunderwerbsteuer unterliegt das Verpflichtungsgeschäft, weshalb es für das Vorliegen eines wirksamen Erwerbsvorganges auf das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch und damit auf die Voraussetzungen für die Eintragung nicht ankommt (vgl. dazu auch VwGH 12. 11. 1997, 97/16/0390 mit Hinweis auf VwGH 18. April 1997, Zl. 97/16/0047, 0048). Es stellt daher kein vom Gesetzgeber offenbar unbeabsichtigtes Ergebnis bzw. ungerechtfertigte Doppelbesteuerung dar, wenn die dargestellten Erwerbsvorgänge mit Grunderwerbsteuer belastet wurden. Das Finanzamt ist damit zu Recht davon ausgegangen, dass die Einhebung der Grunderwerbsteuer nicht sachlich unbillig ist.

Linz, am 3. April 2008