



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P.B., W., vertreten durch C.R., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Juli 2007 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 6. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 17. bzw. 18. Dezember 2001 wurde zwischen Herrn D.S., Rechtsanwalt, als Masseverwalter im Konkurs der K.G.. als Verkäufer und der P.B., der Berufungserwerberin, als Käuferin ein Kaufvertrag abgeschlossen, welcher beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 20. Dezember 2001 angezeigt wurde und dort unter der Erfassungsnummer xxx/2001 verbucht wurde. Dieser Vertrag lautet auszugsweise:

"I. Kaufgegenstand

Festgehalten wird, dass die K.G.. Eigentümerin der Liegenschaften EZ 1, bestehend aus dem GST-NR. .11 Baufl. (Gebäude) mit der GST-ADRESSE x im Ausmaß von 2.450 m² und EZ 2, bestehend aus dem GST-NR. 21 Baufl. (begrünt) mit der GST-ADRESSE y im Ausmaß von 174 m² sowie dem dort bestehenden Geschäftshaus ist. Festgehalten wird, dass es sich hierbei um den gesamten Gebäudekomplex handelt, der vormals die Bezeichnung xy trägt.

"II. Kaufvereinbarung

1. Die K.G.. als Verkäufer, vertreten durch ihren Masseverwalter, D.S., verkauft und übergibt hiemit und die P.B. als Käuferin kauft und übernimmt hiemit die in Punkt I. angeführte Liegenschaft samt der darauf befindlichen Gebäude.
2. Als Kaufpreis wird der Betrag von ATS 43.300.000,- (Schilling dreiundvierzig Millionen dreihunderttausend) vereinbart. Die Käuferin übernimmt hiermit die pfandrechtlich gesicherte Leibrentenverpflichtung von S 80.000,- monatlich im Umfang der pfandrechtlichen Sicherstellung C-LNR 6a unter Anrechnung auf den Kaufpreis, wobei diese Leibrentenverpflichtung im übernommenen Umfang einvernehmlich mit dem Betrag von S 14.505.000,- (Schilling vierzehn Millionen fünfhundertfünftausend) bewertet und auf den Kaufpreis angerechnet wird. Im übrigen übernimmt die Käuferin die Liegenschaft völlig lastenfrei. Dementsprechend hat die Käuferin den restlichen Kaufpreis von S 28.795.000,- (Schilling achtundzwanzig Millionen siebenhundertfünfundneunzigtausend) an den Verkäufer auszubezahlen. Der Kaufpreis ist zur Zahlung fällig, sobald
 - a) ob der kaufgegenständlichen Liegenschaft das Eigentumsrecht für die Käuferin erstrangig und lastenfrei – mit Ausnahme der von der Käuferin übernommenen Leibrenten-Hypothek C-LNR 6a und mit Ausnahme des gleichzeitig für die Kaufpreisfinanzierung einzutragenden Pfandrechtes der finanzierenden Bank – grundbücherlich einverlebt ist und daher insbesondere auch das Pfandrecht C-LNR 7 grundbücherlich gelöscht ist,
 - b) der Verkäufer die Liegenschaft physisch an die Käuferin übergeben und dabei D.S. für den Verkäufer die ausdrückliche, schriftliche Erklärung gegenüber der Käuferin abgegeben hat, dass er weder an den im Schätzungsgutachten des I.P. genannten bestandsfreien Räumlichkeiten noch an den von K.G.B bislang genutzten Räumlichkeiten und Flächen im Kaufgegenstand Dritten gegenüber Miet-, Bestandrechte oder sonstige Nutzungsrechte, welcher Art auch immer, eingeräumt hat,
 - c) nach Vorlage der konkursgerichtliche Genehmigung dieses Kaufvertrages und der Genehmigung dieses Kaufvertrages durch den Gläubigerausschuss,
 - d) nicht jedoch vor dem 30. Juni 2002.

III. Stichtag der Übergabe

Stichtag der Übergabe ist der 30. (dreißigste) Juni 2002 (zweitausendzwei).

Alle mit der Liegenschaft und ihren Pfandrechten verbundenen Erträge, Aufwendungen und Kosten bis zum Datum der Übergabe stehen noch dem Verkäufer zu bzw sind von diesem zu tragen. Ab dem Datum der Übergabe, frühestens jedoch ab 1. (ersten) Juli 2002 (zweitausendzwei) stehen Erträge und Aufwendungen der Käuferin zu bzw obliegen dieser. Die Käuferin verpflichtet sich jedoch, die ab 13. Juni 2000 fälligen Leibrentenzahlungen im pfandrechtlich gesicherten Umfang an die Leibrentenberechtigte zu bezahlen. Vorteile, Risiko und Lasten aus der Leibrentenvereinbarung gehen im pfandrechtlich gesicherten Umfang ab 13. Juni 2000 auf die Käuferin über.

.....

V. Kosten, Grunderwerbsteuer, Vorsteuerberichtigung

1. Die mit dem gegenständlichen Kauf verbundene Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr trägt die Käuferin. Die Kosten der Errichtung dieses Kaufvertrages durch RA D.R., welcher im alleinigen Auftrag und im alleinigen Interesse der Käuferin erfolgt ist, trägt die Käuferin. Die Kosten der rechtsfreundlichen Beratung trägt jeder der Vertragsteile für den von ihm Beauftragten.

....."

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien hat am 30. September 2003 an Herrn Rechtsanwalt D.S. einen Vorhalt gesandt und in diesem u. a. um Bekanntgabe ersucht, ob die konkursbehördliche Genehmigung bereits erteilt wurde. Mit Schriftsatz vom 21. Oktober 2003 wurde mitgeteilt, dass der Kaufvertrag vom 18. Dezember 2001 mit Vereinbarung vom 16. Juni 2003 rückabgewickelt wurde, sodass sich die Beantwortung der gestellten Ergänzungsfragen erübrigte. Wenn eine Kopie des Rückabwicklungsvertrages benötigt wird, wurde ersucht, Kontakt mit Herrn Notar D.G. aufzunehmen, weil sich diese Urkunde dort befindet.

Von Herrn Notar D.G. wurde am 19. Jänner 2004 die Auflösungsvereinbarung vom 26. Mai 2003 (die Bestätigung der Unterschriften erfolgte durch Notar D.G. am 16. Juni 2003) vorgelegt und beantragt, sowohl für den aufgelösten Kaufvertrag, als auch für die Auflösungsvereinbarung keine Grunderwerbsteuer festzusetzen.

Die Auflösungsvereinbarung, abgeschlossen zwischen D.S., Rechtsanwalt, als Masseverwalter im Konkurs der K.G.. einerseits und der P.B. andererseits lautet wie folgt:

„I.“

Die Vertragsteile heben hiemit den Kaufvertrag vom 17. Dezember 2001 hinsichtlich der Liegenschaft EZ 1+2 auf, und zwar unter der aufschiebenden Bedingung

- a) des Abschlusses des Mietvertrages gemäß Mietanbot*
- b) des Abschlusses des Kaufvertrages gemäß Kaufvertrag*
- c) des Abschlusses einer Vereinbarung (Schiedsgutachtervereinbarung mit D.A.) und*
- d) des Abschlusses der Treuhandvereinbarung mit Notar =D.G.*
- e) und der Zustimmung des Gläubigerausschusses zu dieser Auflösungsvereinbarung und zu den vorangeführten Verträgen und deren Nichtuntersagung durch das Konkursgericht.*

II.

1. Die Kosten dieser Auflösungsvereinbarung durch RA D.R., welche im alleinigen Auftrag und im alleinigen Interesse der P.B. erfolgt ist, trägt letztere. Die Kosten der rechtsfreundlichen Beratung trägt jeder Vertragsteil für den von ihm Beauftragten.

2. Diese schriftliche Vereinbarung gibt alle getroffenen Vereinbarungen vollständig wieder. Mündliche Nebenabreden wurden nicht getroffen. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform.

3. Auf diesen Vertrag findet materielles österreichisches Recht Anwendung. Ausschließlicher Gerichtsstand ist das in Handelssachen für Wien I zuständige Gericht.

4. Diese Vereinbarung wird in zwei Ausfertigungen errichtet, wovon jeder Vertragsteil ein Original erhält.“

Die zu BRZ 101/2003 am 16. Juni 2003 erfolgte Bestätigung der Unterschriften durch Notar D.G. lautet auszugsweise:

"Die Echtheit der heute vor mir anerkannten Unterschrift des a) Herrn sowie weiters die Echtheit der heute vor mir anerkannten Zeichnung der Firma..... vertreten durch..... wird hiemit bestätigt."

Von Herrn Notar D.G. wurden am 16. Februar 2004 der Kaufvertrag, das Mietanbot, die Schiedsgutachtervereinbarung und die Treuhandvereinbarung jeweils in Kopie dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien übersendet.

Mit dem vorgelegten Kaufvertrag vom 26. Mai 2003 wurde von Herrn D.S., Rechtsanwalt, als Masseverwalter im Konkurs der K.G.. die Liegenschaft 1+2 an die P.B. & Co KEG verkauft. Dieser Vertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

**"I.
Kaufgegenstand**

Festgehalten wird, dass die K.G.. Eigentümerin der Liegenschaften EZ 1, bestehend aus dem GST-NR. .11 Baufl. (Gebäude) mit der GST-ADRESSE x=x im Ausmaß von 2.450 m² und EZ 2, bestehend aus dem GST-NR. 21 Baufl. (begrünt) mit der GST-ADRESSE y im Ausmaß von 174 m² sowie dem dort bestehenden Geschäftshaus ist. Festgehalten wird, dass es sich hierbei um den gesamten Gebäudekomplex handelt, der vormals die Bezeichnung x=xy trägt.

**"II.
Kaufvereinbarung**

1. *Die K.G.. als Verkäufer, vertreten durch ihren Masseverwalter, D.S., verkauft und übergibt hiermit und die P.B. & Co KEG als Käuferin kauft und übernimmt hiermit die in Punkt I. angeführte Liegenschaft samt der darauf befindlichen Gebäude.*
2. *Als Kaufpreis wird der Betrag von € 1.400.000,- (Euro eine Millionen vierhunderttausend) vereinbart. Die Käuferin übernimmt hiermit die pfandrechtlich gesicherte Leibrentenverpflichtung von S 80.000,- monatlich im Umfang der pfandrechtlichen Sicherstellung C-LNR 6a unter Anrechnung auf den Kaufpreis, wobei diese Leibrentenverpflichtung im übernommenen Umfang einvernehmlich mit dem Betrag von € 1.000.000,- (Euro eine Million) bewertet und auf den Kaufpreis angerechnet wird. Im übrigen übernimmt die Käuferin die Liegenschaft völlig lastenfrei. Dementsprechend hat die Käuferin den restlichen Kaufpreis von € 400.000,- (Euro vierhunderttausend) an den Verkäufer auszubezahlen. Der Kaufpreis ist zur Auszahlung an den Verkäufer bzw auf dessen Anweisung an den Pfandgläubiger Bank AG fällig, sobald*
 - a) *ob der kaufgegenständlichen Liegenschaft das Eigentumsrecht für die Käuferin erstrangig und lastenfrei – mit Ausnahme der von der Käuferin übernommenen Leibrenten-Hypothek C-LNR 6a und mit Ausnahme eines etwaigen gleichzeitig für die Kaufpreisfinanzierung einzutragenden Pfandrechtes der finanziierenden Bank – grundbürgerlich einverlebt ist und daher insbesondere auch das Pfandrecht C-LNR 7 grundbürgerlich gelöscht ist,*
 - b) *der Verkäufer die Liegenschaft physisch an die Käuferin übergeben und dabei D.S. für den Verkäufer die ausdrückliche, schriftliche Erklärung gegenüber der Käuferin abgegeben hat, dass er weder an den im Schätzungsgutachten des I.P. genannten bestandsfreien Räumlichkeiten noch an den von K.G.B bislang genutzten Räumlichkeiten und Flächen im Kaufgegenstand Dritten gegenüber Miet-, Bestandrechte oder sonstige Nutzungsrechte, welcher Art auch immer, eingeräumt hat,*
 - c) *nach Vorlage der konkursgerichtliche Nichtuntersagung dieses Kaufvertrages und der Genehmigung dieses Kaufvertrages durch den Gläubigerausschuss,*
3. *Mit Wirksamkeit dieses Kaufvertrages weist der Verkäufer den bisherigen Hausverwalter M.T. an, sämtliche Unterlagen für die kaufgegenständliche Liegenschaft an die Käuferin auszufolgen.*

III.
Stichtag der Übergabe

1. *Stichtag der Übergabe ist der 1. (erste) Juni 2003 (zweitausenddrei), Null Uhr.*
 2. *Verrechnungen und Abgeltungen für die Nutzung der Liegenschaft in der Zeit vom 1. Juli 2002 bis 31.5.2003 finden in keine Richtung statt. Der Käuferin ist das mit der K.G.B mit Wirkung vom 1. Mai 2003 geschlossene Mietverhältnis gemäß Mietanbot (Beilage ./1) bekannt.*
-

V.
Kosten, Grunderwerbsteuer, Vorsteuerberichtigung

1. *Die mit dem gegenständlichen Kauf verbundene Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr trägt die Käuferin. Die Kosten der Errichtung dieses Kaufvertrages durch RA D.R., welcher im alleinigen Auftrag und im alleinigen Interesse der Käuferin erfolgt ist, trägt die Käuferin. Die Kosten der rechtsfreundlichen Beratung trägt jeder der Vertragsteile für den von ihm Beauftragten.*
-"

Das im Vertrag genannte Mietanbot wurde diesem Vertrag beigelegt. Die zu BRZ 102/2003 am 16. Juni 2003 erfolgte Bestätigung der Unterschriften durch Notar D.G. lautet auszugsweise:

"Die Echtheit der heute vor mir anerkannten Unterschrift des a) Herrn sowie weiters die Echtheit der heute vor mir anerkannten Zeichnung der Firma.... diese vertreten durch.... wird hiermit bestätigt."

Das dem Kaufvertrag beiliegende Mietanbot lautet auszugsweise:

"Die K.G.B (FN), stellt hiermit Herrn D.S. als Masseverwalter im Konkurs der K.G.. das nachstehende

ANBOT

zum Abschluss von nachstehendem

"MIETVERTRAG

geschlossen zwischen

1. *D.S. als Masseverwalter im Konkurs der K.G.,, als Vermieter einerseits und nachstehend kurz "Vermieter" genannt, und*
 2. *K.G.B,, als Mieter andererseits und nachstehend kurz "Mieter" genannt, wie folgt:*
-

III. Mietzins

1. *Der Mietzins beträgt EUR 17.500,- (Euro siebzehntausendfünfhundert) monatlich netto zuzüglich der auf das Mietobjekt entfallenden anteiligen Betriebskosten, jedoch ohne Umsatzsteuer (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG).*
-
6. *Der Mieter verpflichtet sich, dem Vermieter bei Vertragsbeginn eine Mietzinsvorauszahlung von € 1.893.000,- (Euro eine Million achthundertdreundneunzigtausend) zu bezahlen, die – unter Berücksichtigung der vereinbarten Abzinsung – die einen Teil der Mietzinszahlungen, entsprechend € 10.000,- pro Monat, für die Zeit ab 1.5.2003 bis 30.4.2023 darstellt. Dieser Mietzinsvorauszahlungsbetrag kann vom Mieter gegenüber der Konkursmasse der K.G.. auch*

für den Fall, dass das Bestandverhältnis nicht zwanzig Jahre dauern sollte, nicht zurückgefordert werden.

7. Festgehalten wird, dass der andere Teil des monatlichen Mietzinses von € 7.500,- (Euro siebentausendfünfhundert) in dieser Zeit monatlich und wertgesichert an den Vermieter zu bezahlen ist, und dass ab 1.4.2023 wiederum der volle Mietzins von € 17.500,- monatlich, wertgesichert, an den Vermieter zu zahlen sein wird.

....."

Der erste Absatz des Punktes „I. Aufschiebende Bedingung“ der Treuhandvereinbarung vom 16. Juni 2003, abgeschlossen zwischen y=D.S. als Masseverwalter im Konkurs der K.G., der K.G.B, der P.B., der P.B. & Co KEG und Notar =D.G. lautet:

„Festgehalten wird, dass y=D.S. und y=P.B. am 17. Dezember 2001 mit =D.G. eine Treuhandvereinbarung zur Abwicklung des Kaufvertrages vom 17. Dezember 2001 geschlossen hatten. Dieser Kaufvertrag vom 17. Dezember 2001 wurde mit Vereinbarung vom heutigen Tage (Beilage ./1) aufgelöst, wobei diese Auflösung bedingt ist mit dem Neuabschluss des Mietvertrages gemäß Mietanbot (./2) [festgehalten wird, dass die mündliche Annahme des schriftlich zu erstellenden Mietanbots genügt] als auch des neuen Kaufvertrages gemäß der Beilage ./3, wobei das Wirksamwerden aller Verträge und Vereinbarungen miteinander junktiviert ist und für alle Verträge die Zustimmung durch den Gläubigerausschuss und die Nichtuntersagung durch das Konkursgericht erforderlich ist.“

Der dieser Treuhandvereinbarung als Beilage 3 angeschlossene Kaufvertrag lautet auszugsweise wie folgt:

„KAUFVERTRAG

geschlossen zwischen

1. D.S., Rechtsanwalt,, als Masseverwalter im Konkurs der K.G., als Verkäufer einerseits und nachstehend kurz „Verkäufer“ genannt,

und

2. P.B. & Co KEG (FN,),, als Käuferin andererseits und nachstehend kurz „Käuferin“ genannt,

wie folgt:

I.

Kaufgegenstand

Festgehalten wird, dass die K.G.. Eigentümerin der Liegenschaften EZ 1, bestehend aus dem GST-NR. .11 Baufl. (Gebäude) mit der GST-ADRESSE x=x im Ausmaß von 2.450 m² und EZ 2, bestehend aus dem GST-NR. 21 Baufl. (begrünt) mit der GST-ADRESSE y im Ausmaß von 174 m² sowie dem dort bestehenden Geschäftshaus ist. Festgehalten wird, dass es sich hierbei um den gesamten Gebäudekomplex handelt, der vormals die Bezeichnung x=xy trägt.

II.

Kaufvereinbarung

1. Die K.G.. als Verkäufer, vertreten durch ihren Masseverwalter, D.S., verkauft und übergibt hiemit und die P.B. & Co KEG als Käuferin kauft und übernimmt hiemit die in Punkt I. angeführte Liegenschaft samt der darauf befindlichen Gebäude.

2. Als Kaufpreis"

Die einzelnen Gesellschaften und ihre Gesellschafter:

1. Gesellschafter der P.B. sind:

Gesellschafter1 und Gesellschafter2

2. Gesellschafter der P.B. & Co KEG sind:

Persönlich haftender Gesellschafter: P.B.

Kommanditisten: Gesellschafter1 und Gesellschafter2

3. Gesellschafter der K.G.B ist:

G.B.

4. Gesellschafter der G.B. sind:

Gesellschafter1 und Gesellschafter2.

Über Auforderung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde vom Handelsgericht Wien mitgeteilt, dass der Kaufvertrag mit der P.B. am 10. Jänner 2002 mit der Genehmigungsstampiglie versehen und an den Masseverwalter übermittelt wurde.

Für den Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 2001 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufungserwerberin mit Bescheid vom 24. Juli 2007 die Grunderwerbsteuer mit € 110.135,68 vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

I. Berufung

Die P.B. erhebt gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Juli 2007 Steuernummer xxx/yyyy, Erfassungsnummer zzz/2001, zugestellt am 26. Juli 2007,

BERUFUNG

aus nachstehenden Gründen:

Der angefochtene Bescheid setzt für den Liegenschaftskaufvertrag vom 18. Dezember 2001 geschlossen zwischen der P.B. und der K=G.B., die Grunderwerbsteuer auf Basis einer Gegenleistung von ATS 43 Mio = € 3.146.733,70 mit € 110.135,68 fest.

*Allerdings wurde der gegenständliche Kaufvertrag **mit Auflösungsvereinbarung vom 26.5.2003**, die vom zuständigen Notar D.G. mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 dem Finanzamt vorgelegt wurde, längst **aufgelöst**. Gleichzeitig hatte der bevollmächtigte Notar D.G. in seinem Schreiben vom 19. Jänner 2004 an das Finanzamt beantragt, für den aufgelösten Kaufvertrag keine Grunderwerbsteuer festzusetzen. Sämtliche in der Auflösungsvereinbarung vereinbarten aufschiebenden Bedingungen wurden erfüllt.*

*Dementsprechend wäre die Grunderwerbsteuer gem § 17 Abs 1 GrEStG aufgrund des gestellten Antrages nicht festzusetzen gewesen, zumal der Erwerbsvorgang (Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 2001) **innerhalb von 3 Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wurde** (§ 17 Abs 1 Z 1 GrEStG).*

Beweis: vorgelegte Auflösungsvereinbarung vom 26.5.2003 (Beilage ./1);

Schreiben des Notars D.G. an das FA f. Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 19. Jänner 2004 (Beilage ./2); PV des Geschäftsführers Gesellschafter1; Zeuge Univ.-Doz. D.R., Rechtsanwalt, WE.

Es wird daher beantragt, in Stattgebung dieser Berufung den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass eine Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen

(zwischenzeitig aufgelösten) Erwerbsvorgang nicht festgesetzt wird und dementsprechend die Steuerschuld mit Null ausgewiesen wird.

II. Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Steuerschuld gem § 212a BAO

Gleichzeitig mit dieser Berufung wird der Antrag gem § 212a BAO gestellt, die mit dem angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Juli 2007, Steuernummer xxx/yyyy, festgesetzte Grunderwerbsteuerschuld von € 110.135,68 bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

Da sich die Berufung gegen die gesamte festgesetzte Grunderwerbsteuerschuld richtet und die Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen gewesen wäre, wird beantragt, die Einhebung der gesamten im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid festgesetzte Grunderwerbsteuerschuld auszusetzen.

In eventu:

III. Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuerschuld

Vorsichtshalber wird für den Fall der Nichtstattgebung der vorangeführten Berufung der Antrag gestellt, die Festsetzung der Grunderwerbsteuerschuld für den Liegenschaftskaufvertrag vom 18. Dezember 2001, Kaufvertrag GZ 3490/2001, zwischen K=K.G.. und P.B., Steuernummer xxx/yyyy, Erfassungsnummer zzz/2001, entsprechend abzuändern (§ 17 Abs 4 GrEStG), d.h., die mit Bescheid vom 24. Juli 2007 ausgesprochene Grunderwerbsteuerschuld von € 110.135,68 aufzuheben und die Grunderwerbsteuer für diesen aufgelösten Rechtsvorgang nicht festzusetzen.

Zur Begründung wird darauf hingewiesen, dass die Vertragsparteien des Kaufvertrages mit Auflösungsvereinbarung vom 26. Mai 2003 den Liegenschaftskaufvertrag über die in Rede stehenden Liegenschaften EZ =1+2 aufgehoben haben und die dort vereinbarten aufschiebenden Bedingungen jeweils eingetreten sind.

Beweis: Auflösungsvereinbarung vom 26.5.2003 (Beilage ./1):

Zeuge Univ.-Doz. D.R., Rechtsanwalt, WE.

Dementsprechend sind die Voraussetzungen des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer, nämlich dass der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird, eingetreten. Desgleichen ist die Frist des § 17 Abs 5 GrEStG eingehalten, sodass gem § 17 Abs 4 GrEStG die Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf Antrag, der hiermit gestellt wird, entsprechend abzuändern ist, sodass für den gegenständlichen Kaufvorgang eine Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt wird."

Dieser Berufung wurden die Auflösungsvereinbarung vom 26. Mai 2003 und das Schreiben des Notars D.G. vom 19. Jänner 2004 beigelegt.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2007 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

"Laut Punkt I. der Auflösungsvereinbarung vom 26.05.2003 wurde der Kaufvertrag vom 17.12.2001, bezüglich der Liegenschaften EZ x=1+2, unter folgenden aufschiebenden Bedingungen aufgelöst:

- a) des Abschlusses des Mietvertrages gemäß Mietanbot
- b) des Abschlusses des Kaufvertrages gemäß Kaufvertrag
- c) des Abschlusses einer Vereinbarung (Schiedsgutachtervereinbarung mit D.A.) und
- d) des Abschlusses der Treuhandvereinbarung mit Notar =D.G.

Aus dem oben angeführten Punkt I. der Auflösungsvereinbarung vom 26.05.2003 geht hervor, dass der Verkäufer seine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die vertragsgegenständlichen Grundstücke nicht vollständig wiedererlangt hat, da die Auflösung durch den Punkt b) und den Punkt a) bedingt war.

Erfolgt die Rückgängigmachung eines Kaufvertrages nur, um den Verkauf eines Grundstückes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam *uno actu* erfolgen, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück an einen Dritten zu verkaufen.

Eine Rückgängigmachung liegt also 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 (vergleiche z.B. die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuer, Band II, zu § 17 GrEStG unter RZ 15 angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Da eine wirtschaftliche Verknüpfung der Rückgängigmachung des ursprünglichen Kaufvertrages mit dem Abschluss eines Mietvertrages und dem Neuabschluss eines Kaufvertrages mit einer vorbestimmten Person vorliegt, wird ihr Antrag gemäss § 17(4) GrEStG vom 23.08.2007, auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer abgewiesen.

Aus dem gleichen Grund war auch Ihre Berufung vom 21.08.2007, eingebracht am 23.08.2007, abzuweisen."

In dem gegen diese Erledigung eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewendet:

I. Vorlageantrag

Die P.B. erstattet aufgrund der Berufungsentscheidung vom 10. September 2007 Steuernummer xxx/yyyy, Erfassungsnummer zzz/2001, zugestellt am 12. September 2007, den

ANTRAG

auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bescheid, mit welchem die Berufung vom 23. August 2007 gegen den Bescheid vom 24. Juli 2007 als unbegründet abgewiesen wurde, wird seinem gesamten Umfange nach angefochten. Gleichermaßen werden der Bescheid vom 12. September 2007 über die Abweisung des Aussetzungsantrages und der Bescheid vom 12. September 2007 über die Festsetzung der Aussetzungszinsen angefochten.

Weiters ergeht der

Antrag,

der Unabhängige Finanzsenat möge

1. nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung der Berufung stattgeben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass für den Liegenschaftskaufvertrag vom 18. Dezember 2001, angezeigt zu Erfassungsnummer zzz/2001, gemäß § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird;
2. in eventu: nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung der Berufung stattgeben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass für den Liegenschaftskaufvertrag vom 18. Dezember 2001, angezeigt zu Erfassungsnummer zzz/2001, gemäß § 17 Abs 4 GrEStG die Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt wird;
3. in eventu: nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung der Berufung stattgeben und den angefochtenen Bescheid infolge Verjährung des Abgabenanspruches ersatzlos aufheben;
4. jedenfalls die Einhebung der Grunderwerbsteuer gemäß § 212a Abs 1 BAO bis zur Erledigung des Berufungsverfahrens auszusetzen.

II. Begründung

Der angefochtene Bescheid setzt für den Liegenschaftskaufvertrag vom 18. Dezember 2001 geschlossen zwischen der P.B. und der K=K.G., die Grunderwerbsteuer auf Basis einer Gegenleistung von ATS 43 Mio = € 3.146.733,70 mit € 110.135,68 fest.

Allerdings wurde der gegenständliche Kaufvertrag **mit Auflösungsvereinbarung vom 26.5.2003**, die vom zuständigen Notar D.G. mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 dem Finanzamt vorgelegt wurde, längst **aufgelöst**. Gleichzeitig hatte der bevollmächtigte Notar D.G. in seinem Schreiben vom 19. Jänner 2004 an das Finanzamt beantragt, für den aufgelösten Kaufvertrag keine Grunderwerbsteuer festzusetzen. Sämtliche in der Auflösungsvereinbarung vereinbarten aufschiebenden Bedingungen wurden erfüllt.

Dementsprechend wäre die Grunderwerbsteuer gem § 17 Abs 1 GrEStG aufgrund des gestellten Antrages nicht festzusetzen gewesen, zumal der Erwerbsvorgang (Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 2001) **innerhalb von 3 Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wurde** (§ 17 Abs 1 Z 1 GrEStG).

Beweis: vorgelegte Auflösungsvereinbarung vom 26.5.2003 (Beilage ./1);

Schreiben des Notars D.G. an das FA f. Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 19. Jänner 2004 (Beilage ./2); PV des Geschäftsführers Gesellschafter1; Zeuge Univ.-Doz. D.R., Rechtsanwalt, WE.

Die Abgabenbehörde erster Instanz führt in der Begründung ihrer Berufungsvereentscheidung aus, dass kein Fall des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG vorläge, weil der Verkäufer nicht die die Möglichkeit wiedererlangt hätte, die Liegenschaft einem Dritten zu verkaufen.

Diese **Rechtsansicht ist unrichtig**. Der von der erkennenden Behörde angenommene Sachverhalt findet in den vorgelegten Beweismitteln keine Deckung. Zwar stand die Auflösungsvereinbarung unter der aufschiebenden Bedingung des Abschlusses eines Kaufvertrages (Punkt I der vorgelegten Auflösungsvereinbarung vom 26.05.2003), aus dieser Bedingung kommt jedoch **nicht hervor, dass es sich um einen bereits determinierten Kaufvertrag handelt**. Insbesondere wäre ein solcher konkret determinierter, die Verkäuferin in ihrer Diskretionsfähigkeit einschränkender Kaufvertrag zu seiner durchsetzungsfähigen Wirksamkeit der Auflösungsvereinbarung sicher als integrierender Bestandteil angeschlossen worden, was jedoch im vorliegenden Fall nicht erfolgt ist.

Vereinbart wurde mithin, dass die Verkäuferin **lediglich irgendeinen Kaufvertrag abschließen müsse**, um der Auflösungsvereinbarung Wirksamkeit zu verschaffen, nicht jedoch welcher Kaufvertrag dies sein müsse. Aus der von der Behörde zitierten Judikatur zu § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG ergibt sich aber, dass lediglich dann nicht von einer Rückgängigmachung des Kaufvertrages auszugehen sei, wenn diese nur erfolge um den Verkauf einer Liegenschaft an einen **im Voraus bestimmten neuen Käufer** zu ermöglichen. **Im vorliegenden Fall war jedoch der Käufer gerade nicht im Voraus bestimmt**, was sich aus der vorgelegten Auflösungsvereinbarung auch zwangsläufig ergibt. Der Verkäufer war aufgrund der Auflösungsvereinbarung nicht daran gehindert, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, weil eben nicht hervorkam, dass die Verkäuferin einen bestimmten, bereits determinierten Kaufvertrag abschließen soll, sondern lediglich einen **Kaufvertrag – ohne nähere Angaben**. Damit ist aber dem Tatbestandserfordernis von § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG genügt, weil das Rückgängigmachen eines Kaufvertrages vom Standpunkt der Steuerunschädlichkeit gerade den Abschluss eines anderen Kaufvertrages bezeichnen soll. Nichts anderes ist im vorliegenden Fall gegeben.

Es wird daher beantragt, in Stattgebung dieser Berufung den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass eine Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen (zwischenzeitig aufgelösten) Erwerbsvorgang nicht festgesetzt wird und dementsprechend die Steuerschuld mit Null ausgewiesen wird.

III. Zum Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuerschuld

Vorsichtshalber wird für den Fall der Nichtstattgebung der vorangeführten Berufung der Antrag gestellt, die Festsetzung der Grunderwerbsteuerschuld für den Liegenschaftskaufvertrag vom 18. Dezember 2001, Kaufvertrag GZ 3490/2001, zwischen K=K.G.. und P.B., Steuernummer xxx/yyyy, Erfassungsnummer zzz/2001, entsprechend abzuändern (§ 17 Abs 4 GrEStG), d.h., die mit Bescheid vom 24. Juli 2007, beziehungsweise mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2007 ausgesprochene Grunderwerbsteuerschuld von € 110.135,68 aufzuheben und die Grunderwerbsteuer für diesen aufgelösten Rechtsvorgang nicht festzusetzen.

Zur Begründung wird darauf hingewiesen, dass die Vertragsparteien des Kaufvertrages mit Auflösungsvereinbarung vom 26. Mai 2003 den Liegenschaftskaufvertrag über die in Rede stehenden Liegenschaften EZ =1+2 aufgehoben haben und die dort vereinbarten aufschiebenden Bedingungen jeweils eingetreten sind, weil zwar vereinbart wurde, dass ein neuer Kaufvertrag abgeschlossen werden müsse, um der Auflösungsvereinbarung Wirksamkeit zu verschaffen, jedoch dieser Vereinbarung nicht auch die Einigung auf einen konkreten Käufer zu Grunde lag. Die von der Behörde erster Instanz zur Abweisung der Berufung angezogene Judikatur ist damit nicht einschlägig. Im Übrigen wird auf das unter Punkt II dieses Vorlageantrages erstattete Vorbringen verwiesen und dieses auch vollumfänglich zum Vorbringen dieses Eventualvorbringens erhoben.

Beweis: Auflösungsvereinbarung vom 26.5.2003 (Beilage ./1);
Zeuge Univ.-Doz. D.R., Rechtsanwalt, WE.

Dementsprechend sind die Voraussetzungen des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer, nämlich dass der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird, eingetreten. Desgleichen ist die Frist des § 17 Abs 5 GrEStG eingehalten, sodass gem § 17 Abs 4 GrEStG die Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf Antrag, der hiermit gestellt wird, entsprechend abzuändern ist, sodass für den gegenständlichen Kaufvorgang eine Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt wird.

IV. Zum Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Steuerschuld gem § 212a BAO

Gleichzeitig mit dieser Berufung wird der Antrag gem § 212a BAO gestellt, die mit dem angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Juli 2007, beziehungsweise der Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2007, Steuernummer xxx/yyyy, festgesetzte Grunderwerbsteuerschuld von € 110.135,68 bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

Da sich die Berufung gegen die gesamte festgesetzte Grunderwerbsteuerschuld richtet und die Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen gewesen wäre, wird beantragt, die Einhebung der gesamten im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid festgesetzte Grunderwerbsteuerschuld auszusetzen. Es wird ferner beantragt, die festgesetzten Aussetzungszinsen aufzuheben, beziehungsweise der Einhebung auszusetzen.

In eventu:

V. Zum Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuerschuld

Vorsichtshalber wird für den Fall der Nichtstattgebung der vorangeführten Berufung der Antrag gestellt, die Festsetzung der Grunderwerbsteuerschuld für den Liegenschaftskaufvertrag vom 18. Dezember 2001, Kaufvertrag GZ 3490/2001, zwischen K=K.G.. und P.B., Steuernummer xxx/yyyy, Erfassungsnummer zzz/2001, entsprechend abzuändern (§ 17 Abs 4 GrEStG), d.h., die mit Bescheid vom 24. Juli 2007, beziehungsweise mit Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 ausgesprochene Grunderwerbsteuerschuld von € 110.135,68 aufzuheben und die Grunderwerbsteuer für diesen aufgelösten Rechtsvorgang nicht festzusetzen.

Zur Begründung wird darauf hingewiesen, dass die Vertragsparteien des Kaufvertrages mit Auflösungsvereinbarung vom 26. Mai 2003 den Liegenschaftskaufvertrag über die in Rede stehenden Liegenschaften EZ =1+2 aufgehoben haben und die dort vereinbarten aufschiebenden Bedingungen jeweils eingetreten sind, weil zwar vereinbart wurde, dass ein

neuer Kaufvertrag abgeschlossen werden müsse, um der Auflösungsvereinbarung Wirksamkeit zu verschaffen, jedoch dieser Vereinbarung nicht auch die Einigung auf einen konkreten Käufer zu Grunde lag. Die von der Behörde erster Instanz zur Abweisung der Berufung angezogene Judikatur ist damit nicht einschlägig. Im Übrigen wird auf das unter Punkt I dieses Vorlageantrages erstattete Vorbringen verwiesen und dieses auch vollumfänglich zum Vorbringen dieses Eventualvorbringens erhoben.

Beweis: Auflösungsvereinbarung vom 26.5.2003 (Beilage ./1);

Zeuge Univ.-Doz. D.R., Rechtsanwalt, WE.

Dementsprechend sind die Voraussetzungen des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer, nämlich dass der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird, eingetreten. Desgleichen ist die Frist des § 17 Abs 5 GrEStG eingehalten, sodass gem § 17 Abs 4 GrEStG die Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf Antrag, der hiermit gestellt wird, entsprechend abzuändern ist, sodass für den gegenständlichen Kaufvorgang eine Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt wird.

In eventu:

VI. Zur Verjährung des Abgabenanspruches

*Eventualiter wird auch vorgebracht, dass der verfahrensgegenständliche **Abgabenanspruch verjährt** ist. Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die **Verjährungsfrist** bei Abgaben, die keine Verbrauchsteuern, feste Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des GebG 1957 oder Gebühren gemäß § 17a VfGG 1953, beziehungsweise § 24 VwGG 1985 sind, **fünf Jahre**.*

Die Verjährungsfrist begann im vorliegenden Fall mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist – also dem Jahr der Vertragsunterfertigung 2001 – zu laufen. Der Anspruch ist daher Ende 2006 verjährt, weil der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid erst am 24. Juli 2007, also deutlich nach dem Ablauf der Verjährungsfrist, erlassen wurde.“

In der am 6. Mai 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Auflösungsvereinbarung bereits am 26. Mai 2003 unterschrieben wurde und schon vor diesem Zeitpunkt die Auflösung des Kaufvertrages vom 17./18. Dezember 2001 vereinbart wurde, und zwar weil die Käuferin den Kaufpreis nicht entrichten konnte und der Verkäufer (Masseverwalter D.S.) das gesetzliche Rücktrittsrecht gemäß § 918 ABGB hatte. Aus dem Datum des Briefes der BankAG vom 27. Mai 2003 und der brieflichen Erwähnung, dass der Kaufvertrag aufgehoben wurde, ergibt sich, dass der Kaufvertrag aus 2001 nicht erst am 16. Juni 2003, sondern vor dem 27. Mai 2003 aufgelöst wurde.

Die im schriftlichen Text der Vereinbarung vom 26. Mai 2003 enthaltenen Bedingungen waren keine vom ursprünglichen Käufer der Liegenschaft, nämlich der Berufungswerberin dem Verkäufer auferlegte Bedingungen, die ihn in seinen Verfügungsmöglichkeiten der gegenständlichen Liegenschaften beschränkten, sondern gerade umgekehrt, der Masseverwalter y=D.S. hat die Aufnahme dieser Bedingungen in die Auflösungsvereinbarung durchgesetzt, weil er für den Fall, dass der von ihm favorisierte und völlig freiwillig gewünschte und finanziell lukrativere, am 26. Mai 2003 bloß in Aussicht stehende Verkauf der Liegenschaften an die P.B. & Co KEG nicht zustande kommen sollte, die Berufungswerberin als ursprüngliche Käuferin nicht aus den Vertragspflichten des Kaufvertrages vom 17./18.

Dezember 2001 entlassen wollte. Im Ergebnis hatte demnach der Verkäufer, Masseverwalter D.S., die freie Verfügungsmöglichkeit über die von der Auflösungsvereinbarung betroffenen Liegenschaften.

Unter Berücksichtigung der finanziellen Erlöse, die er einschließlich der Mietzinsvorauszahlung gemäß Mietanbot vom 16. Juni 2003 lukrierte, war der spätere Kaufvertrag vom 16. Juni 2003 als Ausfluss seiner vollen Verfügungsmöglichkeit für ihn auch um mehr als € 200.000,00 vorteilhafter als der Kaufvertrag vom Dezember 2001. Der Masseverwalter war an einer raschen Verwertung der Liegenschaften interessiert, zumal die hypothekarisch auf der Liegenschaft sichergestellte BankAG auf den Masseverwalter Druck ausübte, dass er die Liegenschaft rasch verwertet und die dem Pfandrecht zugrunde liegende Schuld gegenüber der Bank tilgt.

Der Masseverwalter hatte durch sein grundbürgerliches Eigentum an den gegenständlichen Liegenschaften die freie Verfügungsmöglichkeit und ist durch die Auflösungsvereinbarung auch die Bindung an den Kaufvertrag vom Dezember 2001 weggefallen. Der Umstand, dass der Masseverwalter zu seiner eigenen Sicherheit dem Rücktritt vom Kaufvertrag 2001 bzw. dessen Auflösung von der Erfüllung mehrerer Bedingungen abhängig machen wollte, hindert nicht die Beurteilung, dass sich der Verkäufer in der Position der freien wirtschaftlichen Verfügung und Verwertung befand.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand dieses Verfahrens ist die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 17. bzw. 18. Dezember 2001, mit welchem die Berufungswerberin von Herrn D.S. als Masseverwalter im Konkurs der K=K.G.. die Liegenschaften EZ = 1+2 erworben hat.

Gemäß § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 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 in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach § 17 Abs. 4 GrEStG auf Antrag die Steuer entsprechend abzuändern.

§ 17 GrEStG stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht wieder beseitigt werden kann. Das Gesetz lässt die Festsetzung der Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 3 des § 17 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu.

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 2. 4. 1984, 82/16/0165, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass ein Erwerbsvorgang nur dann als "rückgängig gemacht" im Sinne des § 17 Abs. 1 GrEStG gilt, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtstellung, d.h. jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss hatte, zur Gänze wieder erlangt, und der Erwerber die durch den Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit zur Gänze verliert.

Voraussetzung für die steuerlich wirksame Rückabwicklung eines Erwerbsvorganges ist somit die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes. Entscheidend ist, dass sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das betroffene Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt; dieser darf am weiteren Schicksal des Grundstückes kein Interesse mehr haben. 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. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 15 zu § 17 und die dort zitierte Judikatur).

Die Grunderwerbsteuerpflicht wird bereits durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet. Ein Übereignungsanspruch besteht dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letztlich somit im Klagswege, durchzusetzen vermag. Für die Entstehung der Steuerschuld ist somit keineswegs das Erfüllungsgeschäft, also die Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch, maßgebend, sondern ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Darauf, ob das Titelgeschäft in der Folge erfüllt wird und damit insbesondere auf eine bucherliche Eintragung des Eigentumserwerbes für den Erwerber, kommt es hingegen nicht an.

§ 17 GrEStG bezieht sich ebenso wie die Entstehung der Steuerschuld ausschließlich auf das den Anspruch auf Übereignung begründende Verpflichtungsgeschäft. Ob der ursprüngliche Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 2001 bereits erfüllt und die Berufungswerberin bereits im Grundbuch eingetragen war, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ohne Bedeutung (vgl. VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0871).

Der gegenständliche Kaufvertrag, die Auflösungsvereinbarung und der neue Kaufvertrag mit der P.B. & Co KEG wurden jeweils von Rechtsanwalt Herrn D.R. errichtet. Sowohl die Errichtung des gegenständlichen Kaufvertrages als auch der Auflösungsvereinbarung erfolgten im alleinigen Auftrag und im alleinigen Interesse der Berufungswerberin. Die Errichtung des

neuen Kaufvertrages mit der P.B. & Co KEG erfolgte im alleinigen Auftrag und im alleinigen Interesse der P.B. & Co KEG.

Nach der Schiedsgutachtervereinbarung wurden zwischen D.S. als Masseverwalter im Konkurs der K=K.G.. und der K.G.B bereits am 4. Juli 2000 ein Sacheinlagevertrag sowie Abtretungsverträge, ein Kaufvertrag und ein Pachtvertrag abgeschlossen. Die K.G.B hat die im Sacheinlagevertrag so bezeichneten "übernommenen Filialen" übernommen und die so genannten "nicht übernommenen Filialen" für einen Monat gepachtet. Von der K.G.B stammt auch jenes Mietanbot, von dessen Abschluss die Auflösungsvereinbarung aufschiebend bedingt war.

Wie bereits oben dargelegt, besteht zwischen der Berufungswerberin, der P.B. & Co KEG und der K.G.B ein wirtschaftliches Naheverhältnis, nämlich dadurch, dass an sämtlichen Gesellschaften entweder direkt oder indirekt jeweils die Herren Gesellschafter1 und Gesellschafter2 beteiligt sind. Dass ein Verbleib der gegenständlichen Liegenschaften im Besitz der im wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaften angestrebt wurde, zeigt das Mietanbot, welches von der K.G.B Herrn D.S. als Masseverwalter im Konkurs der K=K.G.. gestellt wurde.

Dass der Abschluss des neuen Kaufvertrages für die Verkäuferin nur in Kombination mit dem Mietverhältnis lukrativ war, stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die neue Käuferin von der Berufungswerberin vorgeschlagen wurde, da eine derartige Kombination von Mietvertrag und Kaufvertrag zwischen fremden Personen unwahrscheinlich (unmöglich) ist. Ohne Abschluss des Mietverhältnisses in Verbindung mit dem neuen Kaufvertrag wäre die Auflösung des gegenständlichen Kaufvertrages nicht zustande gekommen.

Laut Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 2001 ist der Stichtag der Übergabe der 30. Juni 2002. Die Berufungswerberin verpflichtete sich in diesem Vertrag die ab dem 13. Juni 2000 fälligen Leibrentenzahlungen im pfandrechtlich gesicherten Umfang an die Leibrentenberechtigte zu bezahlen. Die Auflösungsvereinbarung enthält keine Bestimmung darüber, ob eine Verrechnung bereits geleisteter Zahlungen stattfindet. Erst in dem neuen Kaufvertrag mit der P.B. & Co KEG wird festgehalten, dass Verrechnungen und Abgeltungen für die Nutzung der Liegenschaft in der Zeit vom 1. Juli 2002 bis 31. Mai 2003 in keine Richtung stattfinden. Als Stichtag der Übergabe wurde in diesem zuletzt genannten Vertrag der 1. Juni 2003 vereinbart. Dass in der Zeit zwischen den vereinbarten Übergabestichtagen keine Verrechnungen und Abgeltungen erfolgen sollen, ist ein Beweis dafür, dass die Liegenschaften nicht mehr in den Besitz der Verkäuferin gelangen sollten, sondern im Besitz der im wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaften verbleiben sollen (im Innenverhältnis erfolgte eine Übergabe von der P.B. an die P.B. & Co KEG).

Dafür sprechen auch die Ausführungen anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die im schriftlichen Text der Vereinbarung vom 26. Mai 2003 enthaltenen Bedingungen keine vom ursprünglichen Käufer der Liegenschaft, nämlich der hiesigen Berufungswerberin, dem Verkäufer auferlegte Bedingungen waren, die ihn in seinen Verfügungsmöglichkeiten der gegenständlichen Liegenschaften beschränkten, sondern gerade umgekehrt, der Masseverwalter y=D.S., die Aufnahme dieser Bedingungen in die Auflösungsvereinbarungen durchsetzte, weil er für den Fall, dass der von ihm favorisierte und völlig freiwillig gewünschte und finanzielle lukrativere, am 26. 5. 2003 bloß in Aussicht stehende Verkauf der Liegenschaften an die P.B. & Co KEG nicht zustande kommen sollte, die hiesige Berufungswerberin als ursprüngliche Käuferin nicht aus den Vertragspflichten des Kaufvertrages vom Dezember 2001 entlassen wollte. Dass die in der Auflösungsvereinbarung aufgezählten Bedingungen von der Verkäuferin gefordert wurden, lässt darauf schließen, dass es im Interesse der Verkäuferin lag, dass die Auflösung des Kaufvertrages vom 17./18. Dezember 2001 nur dann zustande kam, wenn diese Bedingungen erfüllt wurden. Es sagt aber Nichts darüber aus, dass die Verkäuferin wieder die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Liegenschaften erlangt habe.

Von der Verkäuferin wurde die Auflösung des Kaufvertrages vom 17./18. Dezember 2001 davon abhängig gemacht, dass sowohl das Mietverhältnis als auch der Kaufvertrag mit wirtschaftlich im Naheverhältnis zur Käuferin stehenden Gesellschaften abgeschlossen werden. Es lag daher, da bei einem nicht zustande kommen des Kaufvertrages mit der P.B. & Co KEG die Verkäuferin die Berufungswerberin nicht aus den Vertragspflichten des Kaufvertrages entlassen wollte, nicht im Interesse der Verkäuferin, die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die vertragsgegenständlichen Liegenschaften wieder zu erwerben. Die Liegenschaften sollten nach dem Willen der Verkäuferin im Eigentum der in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaften verbleiben.

Im Berufungsverfahren wurde noch vorgebracht, dass die Verkäuferin nicht mit einem im Voraus bestimmten neuen Käufer einen Kaufvertrag abschließen müsse, sondern lediglich irgendeinen Kaufvertrag, um der Auflösungsvereinbarung Wirksamkeit zu verschaffen.

Dem steht schon das Vorbringen anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung (am 26. 5. 2003 bloß in Aussicht stehende Verkauf der Liegenschaften an die P.B. & Co KEG nicht zustande kommen sollte, die hiesige Berufungswerberin als ursprüngliche Käuferin nicht aus den Vertragspflichten des Kaufvertrages vom Dezember 2001 entlassen wollte) entgegen. Auch die Formulierung in der Auflösungsvereinbarung „des Abschlusses des Kaufvertrages gemäß Kaufvertrag“ weist eindeutig darauf hin, dass nicht der Abschluss irgendeines Kaufvertrages, sondern nur der Abschluss eines bestimmten Kaufvertrages diese Vereinbarung wirksam werden lässt. Durch die Verwendung des Zusatzes „gemäß

Kaufvertrag“ wurde klar zum Ausdruck gebracht, dass bereits ein in seinen wesentlichen Punkten vorbereiteter Kaufvertrag mit einem bestimmten Käufer vorliegt.

Bestätigt wird dieses auch noch durch die Treuhandvereinbarung, in welcher festgehalten wurde: „Dieser Kaufvertrag vom 17. Dezember 2001 wurde mit Vereinbarung vom heutigen Tage (Beilage ./1) aufgelöst, wobei diese Auflösung bedingt ist mit dem Neuabschluss des neuen Kaufvertrages gemäß der Beilage ./3,“. In dieser Treuhandvereinbarung wird von sämtlichen Vertragsteilen, auch von der Berufungswerberin, festgehalten, dass die Auflösungsvereinbarung mit dem Neuabschluss des Kaufvertrages laut Beilage 3 bedingt ist. Dieser als Beilage ./3 der Treuhandvereinbarung beigelegte Kaufvertrag hat genau jenen Inhalt, welcher dann von der Verkäuferin und der, bereits in der Beilage 3 genannten, neuen Käuferin am 26. Mai 2003 (Unterschriften beglaubigt am 16. Juni 2003) unterfertigt wurde. Damit steht fest, dass die Wirksamkeit des Auflösungsvertrages nicht vom Abschluss irgendeines Kaufvertrages, sondern vom Abschluss des der Treuhandvereinbarung als Beilage 3 angeschlossenen Kaufvertrages abhängig war.

Da die Wirksamkeit der Auflösungsvereinbarung u. a. von dem der Treuhandvereinbarung als Beilage 3 angeschlossenen Kaufvertrag abhängig war, konnte die Auflösungsvereinbarung nur dann wirksam werden, wenn jener der Treuhandvereinbarung als Beilage 3 angeschlossene Kaufvertrag mit der in diesem Kaufvertrag bereits genannten neuen Käuferin abgeschlossen wurde. Der Kaufvertrag konnte nicht mit irgendeinem Dritten, sondern nur mehr mit der bereits fest stehenden neuen Käuferin abgeschlossen werden. Damit hat jedoch die Verkäuferin, wie auch bereits oben ausgeführt, nicht mehr die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die gegenständlichen Liegenschaften erlangt.

Dass eine andere Person, die nicht in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis zur Berufungswerberin steht, diese Liegenschaften erwirbt, lag nicht im Interesse der in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaften. Wie man aus der Konstruktion, welche zum Erwerb der Liegenschaften durch die P.B. & Co KEG (Kaufvertrag in Verbindung mit dem Mietverhältnis zu einer der Käuferin – und auch der Berufungswerberin – in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaft) führt, ist unschwer erkennbar, dass der Erwerb durch die P.B. & Co KEG von der Berufungswerberin – und ihr in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaften – initiiert wurde.

Die Verkäuferin wollte nur sicher gehen, dass diese Grundstückstransaktion auch im Sinne der von der Berufungswerberin und den mit ihr in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaften unterbreiteten Voraussetzungen durchgeführt wird und hat deswegen der Auflösung nur unter den in der Auflösungsvereinbarung genannten Bedingungen zugestimmt. Obwohl der Masseverwalter als Verkäufer das Rücktrittsrecht

wegen Nichtbezahlung des Kaufpreises hatte, wollte er für den Fall, dass der Kaufvertrag mit der P.B. & Co KEG nicht zustande kam, die Berufungswerberin nicht aus den Vertragspflichten des Kaufvertrages vom 17./18. Dezember 2001 entlassen. Außerdem war er an einer raschen Verwertung der Liegenschaften interessiert, da von der BankAG auf ihn Druck ausgeübt wurde, die Liegenschaften rasch zu verwerten und die einem Pfandrecht zugrunde liegende Schuld gegenüber der Bank zu tilgen. Dadurch, dass es zu einem Vertragsabschluss mit einer der Berufungswerberin in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaft gekommen ist, steht fest, dass die Berufungswerberin ein weiteres Interesse an dem Schicksal der Liegenschaften hatte und von ihr nicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Liegenschaften vollständig aufgegeben wurde. Voraussetzung für die Anwendung dieser Begünstigungsbestimmung ist auch, dass der Erwerber mit der Auflösung des Vertrages die durch den Kaufvertrag begründete Verfügungsmöglichkeit über die Liegenschaften wieder zur Gänze verliert.

Nicht der Masseverwalter als Verkäufer zeigte ein Interesse am weiteren Schicksal der Liegenschaften, sondern die Berufungswerberin. Durch die Auflösungsvereinbarung wurde der Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben, die Liegenschaften an eine mit der Berufungswerberin in einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehenden Gesellschaft weiter zu veräußern. Damit hat der Masseverwalter auf keinen Fall wieder die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Liegenschaften erlangt.

Als Vertragsdatum scheint sowohl bei der Auflösungsvereinbarung als auch bei dem Kaufvertrag mit der neuen Käuferin, der P.B. & Co KEG, jeweils der 26. Mai 2003 auf. Vom Notar Herrn D.G. wurde die Echtheit der jeweils vor ihm anerkannten Unterschriften für beide Verträge am 16. Juni 2003 bestätigt, und zwar für die Auflösungsvereinbarung unter der BRZ 101/2003 und für den Kaufvertrag mit der P.B. & Co KEG unter der BRZ 102/2003. Die Auflösungsvereinbarung und auch die beiden Kaufverträge wurden jeweils von Herrn Rechtsanwalt D.R. errichtet. Die Errichtung des Kaufvertrages vom 17./18. Dezember 2001 als auch der Auflösungsvereinbarung vom 26. Mai 2003 erfolgten im alleinigen Auftrag und im alleinigen Interesse der Berufungswerberin. Auch daraus kann ersehen werden, dass die Berufungswerberin am weiteren Schicksal der Liegenschaften nicht uninteressiert war, noch dazu, wo der Auftrag für die Errichtung des Kaufvertrages mit der P.B. & Co KEG ebenfalls an Herrn Rechtsanwalt D.R. erteilt wurde.

Auch stehen Auflösungsvereinbarung und der Abschluss des Kaufvertrages mit der P.B. & Co KEG in einer derart zeitlichen Nähe (Vertragsdatum ist jeweils der 26. Mai 2003 und das Datum der Unterschriftenbeglaubigung jeweils der 16. Juni 2003), dass auszuschließen ist, dass die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht wieder auf die Verkäuferin übergegangen ist. Außerdem stand bereits zum Zeitpunkt der Errichtung der Auflösungsvereinbarung die neue

Käuferin für die gegenständlichen Liegenschaften fest. Die Auflösungsvereinbarung wurde unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass ein Mietvertrag gemäß dem Mietanbot der K.G.B und der Kaufvertrag mit der P.B. & Co KEG abgeschlossen werden.

Weiter lässt sich der Umstand, dass eine Verrechnung in der Auflösungsvereinbarung nach dem 30. Juni 2002 nicht enthalten ist und laut Kaufvertrag mit der P.B. & Co KEG eine Verrechnung und Abgeltung für die Nutzung der Liegenschaften in der Zeit vom 1. Juli 2002 bis 31. Mai 2003 in keine Richtung stattfindet, wirtschaftlich nur damit rechtfertigen, dass bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Auflösungsvereinbarung Einigkeit der Vertragsparteien über den Verkauf der Liegenschaften an die P.B. & Co KEG bestand. Auch das spricht gegen die Erlangung der vollen wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Liegenschaften von Herrn Rechtsanwalt D.S. als Masseverwalter im Konkurs der K=K.G.. Der Unabhängige Finanzsenat kann daher nur zu dem Ergebnis kommen, dass hier die Begünstigung des § 17 GrEStG nicht zur Anwendung kommen kann.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Abgaben, die keine Verbrauchsteuern, feste Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des GebG oder Gebühren gemäß § 17a VfGG bzw. § 24 VwGG sind, fünf Jahre. Die Verjährungsfrist begann im vorliegenden Fall mit Ablauf des Jahres 2001 zu laufen. Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Mit dem Vorhalt vom 30. September 2003 hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches gesetzt. Die Verjährungsfrist, welche ohne diese Amtshandlung am 31. Dezember 2006 abgelaufen wäre, verlängert sich durch diese Amtshandlung um ein weiters Jahr, so dass die Geltendmachung des Abgabenanspruches im gegenständlichen Fall erst am 31. Dezember 2007 verjährt wäre. Zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Abgabenanspruches ist noch keine Verjährung eingetreten.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2008