



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 29. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 30. Juli 2007 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin erwarb mit Kaufvertrag vom 6./9.2.2006 von den Ehegatten Peter und Margarete K die in Vertragspunkt I. näher bezeichneten Grundstücke.

Nach Vertragspunkt II. erfolgte die Berichtigung des Kaufpreises in nachstehender Weise: Die Käuferseite verpflichtet sich, den gesamten Kaufpreis iHv. 148.294,00 € binnen drei Wochen ab Unterfertigung dieses Vertrages an den Schriftenverfasser auf das Treuhandkonto des Schriftenverfassers bei der Notarentreuhandbank AG zu bezahlen.

Punkt XI. (Rechtskraft) lautet:

Die Käuferseite beabsichtigt, auf den vertragsgegenständlichen Grundstücken Reihenhäuser zu errichten. Der entsprechende Baubewilligungsantrag wird unverzüglich beim zuständigen Marktgemeindeamt eingereicht werden. Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist (neben der planbehördlichen Genehmigung) vor der rechtskräftigen Erteilung der Baubewilligung entsprechend diesem Antrag bis spätestens 15. Mai 2006 abhängig. Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist daher auch von der rechtskräftigen Erteilung der Baubewilligung entsprechend der Einreichung bis zum vorgenannten Termin aufschiebend bedingt. Der Eintritt dieser Bedingung ist nur dem Schriftenverfasser, nicht aber dem Grundbuch gegenüber nachzuweisen.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 22.3.2006 die Grunderwerbssteuer von der Gegenleistung iHv. 74.147,00 € (?) fest.

Am 18. Mai 2007 wurde dem Finanzamt der zwischen der Berufungswerberin als Verkäuferin und den vormaligen Verkäufern geschlossene Aufhebungsvertrag zum oben angeführten Kaufvertrag angezeigt.

In Vertragspunkt II. heißt es: Da der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird, wird gem. § 17 GrEStG beantragt, die Steuerfestsetzung entsprechend abzuändern.

Punkt IV. des Vertrages lautet: Rückabwicklung:

Der Kaufvertrag vom 6./9.2.2006 und damit auch die Kaufpreisszahlung sind rückabzuwickeln. Frau Bw. bestätigt hiemit, den seinerzeitigen Kaufpreis iHv. 148.294,00 € zur Gänze erhalten zu haben.

Mit Bescheid vom 30.7.2007 wies das Finanzamt den auf § 17 GrEStG gestützten Antrag mit nachfolgender Begründung ab:

Gem. § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist ein Erwerbsvorgang nur rückgängig gemacht, 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 Rechtsstellung wieder erlangt. Der Verkäufer muss wieder die volle uneingeschränkte Verfügungsmacht über das Grundstück innehaben.

Die Grundstücke, für die mittlerweile ein Planungskonzept für die Errichtung einer Doppelhausanlage erstellt wurde, wurden gleichzeitig mit der Aufhebung an die Firma C GmbH veräußert. Da somit die Aufhebung des Kaufvertrages im Interesse der Antragstellerin und der bereits bestimmten neuen Erwerberin lag, ist nicht davon auszugehen, dass die Verfügungsmacht über die Grundstücke an die Ehegatten Peter und Margarete K zurückgegangen ist.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Gem. Punkt XI. des Kaufvertrages war die Rechtskraft dieses Vertrages von der rechtskräftigen Erteilung der Baubewilligung entsprechend dem noch zu stellenden Baubewilligungsantrag bis spätestens 15.5.2006 abhängig und daher die Rechtswirksamkeit des Vertrages aufschiebend bedingt.

Nach dem OÖ Grundverkehrsgesetz wurde in den Vertrag die Erklärung der Käuferseite aufgenommen, dass der gegenständliche Rechtserwerb nach diesem Landesgesetz genehmigungsfrei zulässig sei, da dieses die Flächenwidmung Bauland aufweise. Festzuhalten ist, dass

1. die rechtskräftige Baubewilligung bis zum genannten Termin nicht erteilt wurde, da von Grundanrainern Rechtsmittel gegen den Baubewilligungsbescheid erhoben wurden und

2. das Vertragsobjekt in einem Vorbehaltsgebiet gem. § 6 OÖ Grundverkehrsgesetz liegt.

Gem. § 7 dieses Gesetzes sind Rechtserwerbe zu Freizeitwohnsitzzwecken an Baugrundstücken in Vorbehaltsgebieten genehmigungspflichtig.

Zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung war noch nicht absehbar, ob das Vertragsobjekt nicht zur Gänze oder teilweise zu Freizeitwohnsitzzwecken genutzt würde. Auf Grund der fehlenden rechtskräftigen Baubewilligung konnten auch die weiteren Planungen noch nicht konkret abgeschlossen und daher weder der Antrag auf Genehmigung des Rechtserwerbes iSd. § 7 OÖ Grundverkehrsgesetz gestellt noch die Erklärung abgegeben werden, dass der Rechtserwerb zur Begründung eines Hauptwohnsitzes dient. Insoweit war daher der gegenständliche Kaufvertrag noch nicht in Rechtswirksamkeit getreten.

In weiterer Folge haben sich (bevor das von der Erwerberin geplante Bauvorhaben auf Grund der mangelnden Bauplatzbewilligung umgesetzt werden konnte) in den persönlichen Verhältnissen der Käuferin gravierende Änderungen ergeben (Schwangerschaft), wodurch auch die Umsetzung des von ihr geplanten Projektes durch sie nicht mehr möglich war. Die Vertragsparteien sind daher übereingekommen, den gegenständlichen Vertrag vollinhaltlich aufzuheben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung mit nachfolgender Begründung ab:

Gem. Punkt XI. des Kaufvertrages vom 6.2.2006 war die Rechtswirksamkeit des Vertrages von der rechtskräftigen Erteilung der Baubewilligung bis spätestens 15.5.2006 abhängig. Die Baubewilligung wurde lt. Auskunft des Bauamtes der Gemeinde Seewalchen am 30.5.2006 erteilt.

Die Abgabenbehörde geht trotz dieser geringfügig verspätet erteilten Baubewilligung davon aus, dass nach dem Parteiwillen der Vertrag rechtswirksam wurde.

Obwohl die Grunderwerbssteuer bereits mit Bescheid vom 22.3.2006 festgesetzt wurde, kam es zu keiner Meldung an das Finanzamt, dass die Steuerschuld mangels Rechtswirksamkeit des Rechtsgeschäftes nicht entstanden sei.

Ein weiteres Indiz für die Wirksamkeit des Vertrages ist, dass die Projektierungsarbeiten am Projekt Doppelhäuser "R" fortgeführt wurden. Die Leistungsbeschreibung für die zu errichtenden Häuser ist datiert mit 19.1.2007 und wurde von der Firma ZT GmbH EH – dessen Geschäftsführerin und Gesellschafterin die Berufungserwerberin ist – erstellt. Ein weiterer Gesellschafter dieser Gesellschaft ist Dipl.Ing. Wolfgang H, welcher auch alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma C. GmbH ist, welche die Grundstücke mit Kaufvertrag vom 12.3.2007 erworben hat.

Angesichts der Verflechtung der Berufungserwerberin und der neuen Erwerberin der

Grundstücke ist es auszuschließen, dass auf Grund des Aufhebungsvertrages vom 12.3.2007 die ursprünglichen Verkäufer die Verfügungsmacht über die Grundstücke wieder erlangt haben.

Die Erhebungen bei der Gemeinde S haben weiters ergeben, dass die Errichtung von Freizeitwohnsitzen in S nicht mehr erlaubt ist. Da von vornherein der Antrag auf Baubewilligung von Doppelhäusern als Hauptwohnsitz geplant war, ist keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung erforderlich. Dementsprechend wurde in Punkt VIII. des Vertrages gem. § 16 Abs. 1 Z. 3 des OÖ Grundverkehrsgesetzes 1994 die Erklärung in die Vertragsurkunde aufgenommen, dass der Rechtserwerb genehmigungsfrei zulässig ist.

Im Antrag gem. § 276 BAO wird ergänzt:

**1. Baubewilligung:**

Es ist nochmals festzuhalten, dass die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages vom 6./9.2.2006 von der rechtskräftigen Erteilung der Baubewilligung bis spätestens 15.5.2006 abhängig gemacht war, wobei – wie auch in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – die Baubewilligung seitens der zuständigen Baubehörde erst am 30.5.2006 erteilt wurde.

**2. Persönliche Verhältnisse der ersten Käuferin:**

Nochmals wird auf die Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen der seinerzeitigen Käuferin hingewiesen, da ihr durch die Familiengründung die Verwirklichung des von ihr geplanten Projektes mit einem neu geborenen Kind aus zeitlichen aber auch aus physischen Gründen nicht mehr möglich war.

**3. Grundverkehrsrechtliche Bestimmung:**

Zunächst ist festzuhalten, dass Rechtserwerbe gem. § 7 des OÖ GVG (Freizeitwohnsitze im Vorbehaltsgebiet, wozu die Marktgemeinde S. zählt) der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedarf. Eine derartige Genehmigung wurde dem gegenständlichen Kaufvertrag noch nicht erteilt.

Eine Genehmigungspflicht entfällt, wenn der Rechtserwerber erklärt, dass der Erwerb des Vertragsobjektes, welches in einem Vorbehaltsgebiet gem. dem OÖ GVG liegt, zur Begründung eines Hauptwohnsitzes dient. Die entsprechende Erklärung muss vom Käufer abgegeben werden und wird üblicherweise in den entsprechenden Kaufvertrag aufgenommen. Dazu ist auszuführen, dass in den seinerzeitigen, zwischenzeitig aufgehobenem Kaufvertrag vom 6./9.2.2006 nur die Erklärung aufgenommen wurde, dass das vertragsgegenständliche Grundstück die Flächenwidmung Bauland aufweist. Für den Fall der Begründung von Freizeitwohnsitzen (auch durch spätere Erwerber der einzelnen Reihenhäuser) wäre daher sehr wohl die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erforderlich gewesen.

Da die C GmbH als Käuferin das Risiko einer Nichtgenehmigung (beim Erwerb zum Zweck der

Errichtung eines Freizeitwohnsitzes) nicht auf sich nehmen wollte, wurde in dem zweiten Kaufvertrag zwischen den Ehegatten K und der Firma C GmbH daher ausdrücklich die Erklärung aufgenommen, dass der gegenständliche Rechtserwerb genehmigungsfrei zulässig ist, was aber nur dann möglich ist, wenn er zur Begründung eines Hauptwohnsitzes dient. Diesfalls entfällt daher eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung.

Am 10.1.2008 wurde Herr Peter K über Ersuchen der Berufungsbehörde zum Ablauf der Verkaufsverhandlungen an die Berufungserberin bzw. über den Ablauf der Verhandlungen der Kaufvertragsaufhebung und des Abschlusses des Kaufvertrages mit der C GmbH befragt, wobei er Folgendes zur Niederschrift gab:

Vorerst wird festgehalten, dass Herr Dipl.Ing. FH auf Ersuchen des Herrn Peter K anwesend ist.

Zum Gegenstand der Erhebung werden folgende Angaben gemacht:

Ich, Peter K, habe ursprünglich mit Herrn Dipl.Ing. FH über den Verkauf der gegenständlichen Grundstücke verhandelt. Als Erwerberin war aber seine Tochter vorgesehen, welche auch dann den ersten Kaufvertrag unterzeichnet hatte. Auf Grund persönlicher und familiärer Umstände seitens der Erwerberin, Frau Bw., sollte dieser Kaufvertrag vom 9.2.2006 aufgehoben werden und die Grundstücke von der Firma C GmbH erworben werden. Da sich für mich als Verkäufer der Grundstücke nichts ändern würde, stimmte ich dieser formellen Änderung zu. Der Kaufpreis wurde lt. Kontoauszug der Notarentreuhand-Bank am 1.3.2006 gutgeschrieben. Die Überweisung an mich erfolgte am 26.9.2006. Es war nie die Rede davon, die Grundstücke zurückzugeben oder den Kaufpreis an die seinerzeitige Erwerberin zurückzuzahlen. Der Aufhebungsvertrag und der neue Kaufvertrag wurden daher von mir ohne weiteres unterschrieben. Weitere Angaben kann ich dazu nicht machen.

Außerdem wurden bei der Bauabteilung der Gemeinde S Erhebungen gepflogen, wobei das Ergebnis aktenvermerksmäßig wie folgt festgehalten wurde:

Anhand der Unterlagen aus dem Bauakt kann nachvollzogen werden, dass im Ansuchen um Baubewilligung vom 9.3.2006 (bei der Baubehörde eingelangt am 20.3.2006) als Bauwerber die Bezeichnung C D gewählt worden ist.

Die Bauverhandlung fand am 3.5.2006 statt. Die Baubewilligung wurde am 30.5.2006 erteilt. Auf Grund von Einsprüchen von Nachbarn und Anrainern gegen diese Baubewilligung hat sich das Verfahren etwas verzögert. Diese Einsprüche wurden in der Folge allerdings alle abgewiesen und somit ist diese Baubewilligung auch rechtskräftig. Die Firma St GmbH hat als bauausführendes Unternehmen am 14.2.2007 den Baubeginn mit Kalenderwoche 9/2007 bekannt gegeben.

Weiters heißt es in diesem Erhebungsbericht (Aktenvermerk):

Während des Gespräches mit Herrn K und Herrn DI FH anlässlich der Erhebung stellte sich

heraus, dass sich alle Beteiligten einig waren, dass sich in Folge der Aufhebung des ersten Kaufvertrages und mit Abschluss des zweiten Vertrages im Gegenstand des Rechtsgeschäftes nichts ändern würde. Herr Dipl.Ing. FH gab zu verstehen, dass familiäre Umstände seitens der ersten Erwerberin, Frau Bw. es wirtschaftlich notwendig erscheinen ließen, eine GmbH zu gründen und diese anstelle von Frau Bw. als Erwerberin, Bauträger und letztlich als Haus- und Grundstücksverkäuferin auftreten zu lassen.

Nur deshalb wurde der erste Kaufvertrag aufgehoben und gleichzeitig der neue abgeschlossen. Auf mein Ersuchen hin, mir den neuen Kaufvertrag zur Einsichtnahme vorzulegen, teilte mir Herr K mit, dass er noch keine Ausfertigung davon erhalten habe. Wegen Befangenheit wollte Herr DI FH seine Angaben bzw. die des Verkäufers Herrn Peter K, welche in der Niederschrift festgehalten wurde, nicht offiziell bestätigen und hat auch deshalb diese Niederschrift nicht mit unterfertigt.

Der Vollständigkeit wird noch erwähnt, dass Herr DI WH der Ehegatte von Frau Bw. bzw. der Schwiegersohn von Herrn DI FH ist.

Die Niederschrift und das Erhebungsergebnis wurden der Berufungswerberin zur Kenntnis gebracht; eine diesbezügliche Stellungnahme ist nicht erfolgt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Nach Abs. 2 entsteht die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Es trifft im Sinne des Berufungsvorbringens zu, dass die Rechtswirksamkeit des Vertrages von der rechtskräftigen Erteilung der Baubewilligung bis spätestens 15.6.2006 abhängig sein sollte. Wenn jedoch eine ursprünglich vereinbarte Vertragsbedingung nachträglich einverständlich nicht erfüllt wird, so wird die ursprünglich vereinbarte Bedingung ihrer Rechtsnatur als zukünftiges, ungewisses Ereignis beraubt und fällt daher als solche weg. In einem solchen Fall entsteht daher die Steuerschuld im Zeitpunkt des Abschlusses einer solchen Vereinbarung bzw. eines solchen stillschweigenden Einverständnisses nach Abs. 1 und nicht nach Abs. 2 des § 8 GrEStG (Fellner, Kommentar zum GrEStG, Ergänzung C, Rz. 27 zu § 8).

Dem Vorbringen in Bezug auf das OÖ GVG ist entgegenzuhalten, dass in Punkt VIII. des Kaufvertrages der nach diesem Gesetz genehmigungsfreie Erwerb zulässig ist und keine Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung erkennbar sind (Widmung: Bauland); ob die nach

Errichtung des geplanten Bauvorhabens erforderliche Hauptwohnsitzbegründung durch die Erwerber erfolgen wird, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

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. Ist die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung nach § 17 Abs. 4 GrEStG entsprechend abzuändern.

Voraussetzung für einen auch im grunderwerbssteuerrechtlichen Sinn wirksamen Vertragsrücktritt bzw. eine Vertragsaufhebung ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht wieder erlangt haben muss, die er vor dem Vertragsabschluss innehatte. Eine Rückgängigmachung liegt im Sinne der Rechtsprechung nur dann vor, wenn der Verkäufer hierdurch wiederum jene (freie) Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt, die er vor Abschluss des Kaufvertrages innehatte. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer erfolgt, die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu vollzogen werden, da in einem derartigen Fall der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, nicht wiedererlangt. Eine solche Rückgängigmachung liegt somit 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. Entscheidend für die Rückgängigmachung ist also, dass die Vertragspartner einander derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Verkäufer seine ursprüngliche Stellung wiedererlangt. Das bedeutet, dass der Verkäufer die ihm als ursprünglichen Verkäufer des in Rede stehenden Grundstückes zustehende Möglichkeit zurückerhalten muss, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach eigenem Belieben und nach seinen eigenen Vorstellungen abzuschließen.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Zum Einen ist festzustellen, dass die Vertragsaufhebung gleichsam "nur auf dem Papier" stattgefunden hat, weil, wie sich aus der Aussage des Herrn Peter K vom 10.1.2008 ergibt, die in Punkt IV. des Aufhebungsvertrages vereinbarte Rückzahlung des Kaufpreises tatsächlich nicht stattgefunden hat und sich dieser Vertragspunkt als nicht den Tatsachen entsprechend erweist. Es sei nie die Rede davon gewesen, die Grundstücke zurückzugeben oder den Kaufpreis an die seinerzeitige Erwerberin zurückzuzahlen, so die weitere Aussage des Herrn K. Von einer ernsthaften Vertragsaufhebung kann also keine Rede sein.

Ebenso aussagekräftig ist der Aktenvermerk des Finanzamtes, in welchem es heißt:  
Während des Gespräches mit Herrn K und Herrn DI FH anlässlich der Erhebung stellte sich heraus, dass sich alle Beteiligten einig waren, dass sich in der Folge der Aufhebung des ersten Kaufvertrages und mit Abschluss des zweiten Kaufvertrages im Gegenstand des Rechtsgeschäftes nichts ändern würde. Herr DI FH gab zu verstehen, dass familiäre Umstände seitens der ersten Erwerberin, Frau Bw., es wirtschaftlich notwendig erscheinen ließen, eine GmbH zu gründen und diese an Stelle von Bw. als Erwerberin, Bauträger und letztlich als Grundstücksverkäuferin auftreten zu lassen. Nur deshalb wurde der erste Kaufvertrag aufgehoben und gleichzeitig der neue abgeschlossen.  
Alleine aus diesen beiden angeführten Gründen ist davon auszugehen, dass eine auch im Sinne des § 17 GrEStG wirksame Vertragsaufhebung nicht stattgefunden hat; die Abweisung des Antrages erfolgte somit zu Recht.

Linz, am 31. März 2008