

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache MR GmbH, Adresse, vertreten durch Stb. gegen den Bescheid des FA GVG vom 21.05.2012, ErfNr. 123, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Am 8. September 2011 hat Vkf die xy, um 226.500 Euro an die MR GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf, vertreten durch die Geschäftsführer WM und RI, verkauft. Hierfür hat das Finanzamt mit Bescheid vom 6. Dezember 2011 die Grunderwerbsteuer (GrESt) festgesetzt.

Mit **Dissolutionsvereinbarung vom 23. Jänner 2012** haben die Parteien zunächst obigen Kaufvertrag einvernehmlich ex tunc aufgelöst.

Punkt II der Vereinbarung lautet überdies wie folgt:

*Aufgrund dieser Rückgängigmachung des Kaufvertrages wird die GrESt-Befreiung gemäß § 17 GrEStG in Anspruch genommen.*

*Mit selbem Tag schließen Vkf als Verkäuferin und WM und RI jeweils als Käufer einen Kaufvertrag betreffend den hier gegenständlichen Kaufgegenstand ab.*

Mit Schreiben vom 7. März 2012 stellen die Vertragsparteien einen Antrag gemäß § 17 GrEStG und führen hierzu aus: Neben § 17 Abs. 1 Z1 GrEStG sei auch der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Z3 GrEStG gegeben, weil die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 Z7 GmbHG nicht hätten hergestellt werden können. Der Kaufvertrag sei daher als ungültig zu betrachten. Für den Kaufvertrag hätte es einer Dreiviertelmehrheit der Gesellschafter bedurft. Gemäß Firmenbuch gäbe es 3 Gesellschafter der MR GmbH: WM, RI und WtM (mit jeweils gleich hohen Stammeinlagen). Lediglich die beiden Erstgenannten, die auch Geschäftsführer sind, hätten den Kaufvertrag in Vertretung der Gesellschaft unterfertigt

bzw. seien mit diesem Kaufvertrag einverstanden gewesen. Es sei daher lediglich 2/3 Mehrheit nicht aber 3/4 Mehrheit gegeben. Das Stammkapital betrage 36.336 Euro, der Kaufpreis habe 226.500 Euro betragen, der Kaufpreis übersteige somit 20 % des Stammkapitals, sodass die Voraussetzung des § 35 Abs. 1 Z7 GmbHG gegeben seien.

Das Finanzamt hat den Antrag mit Bescheid vom 21. Mai 2012 abgewiesen, weil der Kaufvertrag einvernehmlich aufgelöst worden sei und keine Rückgängigmachung in der erforderlichen Form stattgefunden habe.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung vom 18. Juni 2012 mit der Begründung, ein Konnex zwischen den beiden Kaufverträgen habe nicht bestanden und der erste Kaufvertrag sei wegen Fehlens der erforderlichen ¾ Mehrheit nicht rechtskräftig zustande gekommen.

Das Finanzamt hat die Berufung am 31. Juli 2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

#### Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund des eindeutigen Inhaltes der vorliegenden Vertragsurkunden und dem übrigen Akteninhalt erwiesen.

#### Rechtslage

§ 17 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) lautet, soweit er für die gegenständliche Entscheidung relevant ist:

(1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt

1. 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,

3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird.

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern.

Gemäß § 35 Abs. 1 Z7 GmbHG unterliegt der Beschlussfassung der Gesellschafter unter anderem der Abschluss von Verträgen, durch welche die Gesellschaft vorhandene oder herzustellende, dauernd zu ihrem Geschäftsbetriebe bestimmte Anlagen oder unbewegliche Gegenstände für eine den Betrag des fünften Teiles des Stammkapitals übersteigende Vergütung erwerben soll, sowie die Abänderung solcher Verträge zu Lasten der Gesellschaft, sofern es sich nicht um den Erwerb von Liegenschaften im Wege der Zwangsversteigerung handelt. Dieser Beschluss kann nur mit einer Mehrheit von drei Viertelen der abgegebenen Stimmen gefasst werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG haben die Geschäftsführer alle Beschränkungen einzuhalten, die in dem Gesellschaftsvertrag, durch Beschluss der Gesellschafter oder in einer für die Geschäftsführer verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung **hat gegen dritte Personen eine Beschränkung der Vertretungsbefugnis jedoch keine rechtliche Wirkung**. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass die Vertretung sich nur auf gewisse Geschäfte oder Arten von Geschäften erstrecken oder nur unter gewissen Umständen oder für eine gewisse Zeit oder an einzelnen Orten stattfinden soll, oder dass die Zustimmung der Gesellschafter, des Aufsichtsrates oder eines anderen Organes der Gesellschaft für einzelne Geschäfte gefordert wird.

### Erwägungen

Die beantragte Refundierung der entrichteten Steuer stellt einen Antrag auf entsprechende Abänderung der bereits festgesetzten Steuer im Sinne des § 17 Abs. 4 GrEStG dar. Über solche Anträge ist nach Maßgabe des Vorliegens der in den entsprechenden materiell-rechtlichen Vorschriften (hier: § 17 Abs. 1 Z1 oder Z3 GrEStG) geregelten Vorschriften zu entscheiden. Unter "Abänderung" im Sinne des § 17 GrEStG ist auch die gänzliche Aufhebung der GrESt-Vorschreibung zu verstehen.

Soweit sich die Bf auf ein ungültiges Rechtsgeschäft im Sinne des § 17 Abs. 1 **Z3** GrEStG beruft, ist entgegenzuhalten, dass diese Gesetzesstelle nur zur Anwendung kommen kann, wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig # also nichtig oder erfolgreich angefochten # ist. Die Nichteinhaltung einer gesetzlich oder allenfalls gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Zustimmung eines anderen Organs (wie etwa nach § 35 Abs. 1 Z7 GmbHG), ist jedoch in der Regel bloß Rechtmäßigkeits- nicht aber Wirksamkeitsvoraussetzung für ein mit einem Dritten abgeschlossenes Kaufgeschäft. Im § 20 GmbHG ist nämlich die Unbeschränktheit und Unbeschränkbarkeit der Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer festgehalten. Sowohl die Geschäftsführung als auch die Vertretung sind Bestandteil der obersten Leitungsbefugnis der Geschäftsführer. Abs. 2 dieser Bestimmung dient dem Schutz des rechtsgeschäftlichen Verkehrs und ist daher zwingend.  
(vgl. Straube, Wiener Kommentar zum GmbHG).

Der gegenständliche Kaufvertrag vom 8. September 2011 mag somit zwar im Innenverhältnis ungültig gewesen sein, im Außenverhältnis zur Verkäuferin ist er jedoch aufgrund der Bestimmung des § 20 Abs. 2 GmbHG uneingeschränkt wirksam geworden. Wie der Bf. offenbar selbst bewusst war, war der Kaufvertrag keineswegs nichtig oder „als ungültig zu betrachten“, weshalb die Bf. den Kaufvertrag auch nicht angefochten hat, sondern mit der Verkäuferin einvernehmlich ein weiteres Rechtsgeschäft abgeschlossen hat, nämlich die "Dissolutionsvereinbarung" vom 23. Jänner 2012. Die Bf kann sich daher für ihren Antrag auf Rückerstattung der GrESt nicht auf § 17 Abs. 1 Z3 berufen. Nicht zuletzt entspricht es der Lebenserfahrung, dass die Verkäuferin nur unter der

Voraussetzung, dass die Geschäftsführer an die Stelle der Bf. treten, die Bf überhaupt aus dem Vertrag entlassen hat, wozu sie ansonsten nicht verpflichtet gewesen wäre.

Doch auch eine Rückerstattung nach § 17 Abs. 1 Z1 GrEStG kommt nicht in Frage. Nach dem im § 1 Abs. 1 Z1 GrEStG festgelegten Grundsatz wird die Steuerpflicht durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet; ein Eigentumserwerb ist zur Auslösung der GrESt-Pflicht nicht erforderlich. Die Steuerpflicht entsteht mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges, das ist mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, mit dem der Anspruch auf Übereignung entsteht. Nach dem oben Gesagten steht außer Zweifel, dass mit dem Kaufvertrag vom 8. September 2011 im Außenverhältnis zwischen der Verkäuferin Vkf und der Bf ein nach § 1 Abs. 1 Z1 GrEStG steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden und hierfür die Steuerschuld entstanden ist.

Bei den Verkehrsteuern (zu denen auch die GrESt zählt) gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch später eintretende Ereignisse, insbesondere durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie - wie etwa nach § 17 GrEStG - einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. § 17 GrEStG stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Das Gesetz lässt die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 3 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu.

In der Dissolutionsvereinbarung vom 23. Jänner 2012 haben die Vertragsparteien den Kaufvertrag einvernehmlich ex tunc aufgelöst. Es besteht nunmehr Streit darüber, ob durch diese nachträgliche, privatrechtliche Vereinbarung der bereits verwirklichte Erwerbsvorgang rückgängig im Sinne des § 17 Abs. 1 Z1 GrEStG gemacht wurde. Nur in diesem Fall kann die bereits vorgeschriebene und entrichtete GrESt im Sinne des § 17 Abs. 4 GrEStG mit Null festgesetzt werden.

Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z1 GrEStG vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor dem Vertragsabschluss innegehabt hatte, wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist somit nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) nicht rückgängig gemacht, wenn der Vertrag bloß der Form nach aufgehoben wird, der Verkäufer seine ursprüngliche freie Rechtsstellung tatsächlich aber nicht wiedererlangt. War die teilweise Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur erfolgt, um den Verkauf des streitgegenständlichen Grundstückes an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, so hatte die Verkäuferin die Möglichkeit nicht wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen.

(zuletzt VwGH am 8. September 2010, 2008/16/0141, vgl. insbesondere Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, § 17 GrEStG Rzn. 14 und 15 und die dort angeführte, umfangreiche VwGH-Rechtsprechung)

Vor allem der Weiterverkauf am selben Tag, in einer Urkunde, zu den gleichen Bedingungen (insbesondere zum gleichen Preis) spricht zweifelsfrei für den sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen der Auflösung des ersten Kaufvertrages durch die Bf. =GmbH, und dem zweiten Kauf der Liegenschaft nunmehr durch die Geschäftsführer der Bf. im eigenen Namen. Auffallend ist in diesem Zusammenhang vor allem, dass der Zweitkauf hinsichtlich des „gegenständlichen Kaufgegenstandes“ ohne dessen nähere Umschreibung erfolgt. Vor allem die Durchführung der beiden Geschäfte uno actu und das Naheverhältnis der beteiligten Personen bringt schlüssig zum Ausdruck, dass bereits im Vorfeld der vertraglichen Regelung Einvernehmen darüber bestanden haben muss, dass der - infolge der Weigerung der dritten Gesellschafterin unmöglich gewordene - Erwerb durch die Bf. zur Erreichung des angestrebten wirtschaftlichen Erfolges ersatzweise und lückenlos durch deren zwei Geschäftsführer erfolgen soll. Folglich ist entgegen der Ansicht der Bf. von einem Konnex zwischen der Zustimmung der Verkäuferin zur Auflösung des Kaufvertrages vom 8. September 2011 mit der Bf. und dem zugleich erfolgenden, ersatzweisen Ankauf der identen Liegenschaft durch deren Geschäftsführer auszugehen. Nicht zuletzt hat der VwGH, wie dem oben zitierten Erkenntnis zu entnehmen ist, aus der Tatsache eines Rechtsvorganges uno actu unmissverständlich auf die Unmöglichkeit der Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht geschlossen.

In freier Beweiswürdigung wird aus der Summe aller Umstände gefolgert, dass die Verkäuferin in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt hat (und wohl auch nicht wiedererlangen wollte), über das gegenständliche Grundstück anderweitig zu verfügen. Der mit dem Kaufvertrag vom 8. September 2011 verwirklichte Erwerbsvorgang wurde somit durch die Dissolutionsvereinbarung 23. Jänner 2012 nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z1 GrEStG rückgängig gemacht. Das Finanzamt hat daher dem gegenständlichen Antrag gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG zu Recht nicht entsprochen.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten und auf der Basis von grundlegenden rechtlichen Bestimmungen des GmbHG erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von

grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 2. Juni 2014