



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. März 2012 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 25. Oktober 2008 haben die Ehegatten W (= Berufungswerber, Bw) und G die in ihrem je hälftigen Eigentum stehende Liegenschaft in EZ1 dem Sohn A ins Alleineigentum übertragen. Der Übernehmer verpflichtete sich im Gegenzug zur Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes, zur Einräumung eines lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungsrechtes an die Eltern an der im Erdgeschoß gelegenen Wohnung im Ausmaß von 130 m² und zur Übernahme von auf der Liegenschaft ruhenden Lasten.

Betreffend die beiden Hälfteuerwerbe (je ½ von Vater und Mutter) wurde im Rahmen der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer der jeweils hälftige Kapitalwert des Nutzungsrechtes (€ 64.102,31) der Bemessung zugrunde gelegt.

Mit Bescheiden vom 27. März 2012 gemäß § 201 BAO wurde dem Übernehmer A nunmehr jeweils ausgehend vom hälftigen Kapitalwert des Wohnrechtes zuzüglich des übernommenen aushaftenden Wohnbauförderungsdarlehens im abgezinsten Betrag die 2%ige Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Bereits mit Schreiben vom 27. April 2011 war dem Finanzamt eine "Zusatzvereinbarung zum Übergabsvertrag vom 25.10.2008 und Wohnungseigentumsvertrag", diese abgeschlossen am 29. Jänner 2011, übermittelt worden, wonach der vormalige Übergabsvertrag teilweise aufgehoben und Wohnungseigentum begründet werde. Anstelle der gesamten Liegenschaft werden nur die laut Nutzwert-Sachverständigengutachten ausgewiesenen gesamt 134/328-Anteile, diese verbunden mit Wohnungseigentum an den Einheiten Top 2 und 3, von den Übergebern an A übertragen. Die restlichen 194/328-Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 im Erdgeschoß und Top 4 (Garage), werden von den Übergebern zurückbehalten. Damit wird laut Vertragspunkt I. ebenfalls die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes gem. Vertragspunkt IV. des Übergabsvertrages vom 25. Oktober 2008 aufgehoben.

Das Finanzamt hatte offenkundig diesen Vertrag als "Rückerwerb" durch die Übergeber qualifiziert und ua. dem W (Bw) mit Bescheid vom 5. Dezember 2011 ausgehend von der Gegenleistung von € 62.122,02 (= Verzicht auf das Wohnrecht im Kapitalwert von € 59.283,59 + rückübernommene Verbindlichkeit/abgezinste Wohnbauförderungsdarlehen € 2.838,43) die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 1.242,44 vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2012 wurde ein Vertrag vom 26. Jänner 2012 über die "Rückabwicklung der Zusatzvereinbarung vom 29.1.2011 zum Übergabsvertrag vom 25.10.2008 und Wohnungseigentumsvertrag" vorgelegt und der Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 gestellt, die Bescheide vom 5. Dezember 2011 aufzuheben bzw. auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer. Punkt II. des Vertrages über die Rückabwicklung lautet:

"Die Vertragsparteien vereinbaren hiemit einvernehmlich die gänzliche Aufhebung bzw. Rückabwicklung dieser Zusatzvereinbarung zum Übergabsvertrag vom 23./25.10.2008 und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.1.2011.

Die Vertragsparteien erklären, dass sie diese Zusatzvereinbarung in der Hektik der letzten Arbeitstage von Herrn Notar X (der am 31.1.2011 seinen letzten Arbeitstag vor der Pensionierung hatte) unperfekt haben. Die Vertragsparteien wollten immer schon die gesamte Liegenschaft übergeben und sich lediglich ein Wohnrecht zurückbehalten. Diese Zusatzvereinbarung kam offenbar in der Meinung zustande, dass damit die Rückzahlung des Wohnbauförderungsdarlehens verhindert werden könnte, was zwar grundsätzlich zutrifft, jedoch in dieser Form von den Vertragsparteien nicht gewünscht wurde."

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 28. März 2012, StrNr, wurde der Antrag gemäß § 17 GrEStG "auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 5. Dezember 2011" abgewiesen. Es sei den Übergebern zunächst mit Übergabsvertrag ein Wohnrecht

eingeräumt worden. Mit umfangreicher Zusatzvereinbarung sei Wohnungseigentum begründet worden. Mit dem Vertrag vom 26. Jänner 2012 werde die Rückabwicklung der Zusatzvereinbarung begeht. Da jedoch keine Änderung in der Wohnrechtseinräumung vorgenommen werde, sondern nur das steuerliche Ergebnis beseitigt werden solle, sei der Antrag abzuweisen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht: Die Aufhebung der Zusatzvereinbarung samt Wohnungseigentumsvertrag sei zustande gekommen, weil die Vertragsparteien die Zusatzvereinbarung in dieser Form nicht gewollt hätten. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei es nicht um die Beseitigung des steuerlichen Ergebnisses, sondern darum gegangen, die im Jahr 2008 mit Übergabsvertrag getroffene Entscheidung aufrecht zu erhalten, den gesamten Liegenschaftsbesitz dem Sohn zum Erhalt des geschaffenen Familienbesitzes zu übergeben. Die Annahme, es sei keine Änderung in der Wohnrechtseinräumung vorgenommen worden, sei unrichtig, weil die Übergeber die Liegenschaft nun wieder aufgrund des im Jahr 2008 vereinbarten Wohnungsgebrauchsrechtes, nicht aber aufgrund des Wohnungseigentumsvertrages, bewohnen würden. Durch den Vertrag über die Rückabwicklung sei A wiederum in jene rechtliche Position versetzt worden, in der er sich aufgrund des Übergabsvertrages aus 2008 befunden habe, weshalb gegenständlich das Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges nach § 17 Abs. 1 GrEStG vorliege. Die Zusatzvereinbarung vom 29. Jänner 2011 stelle auch keine Grundstücksschenkung dar, weshalb aufgrund der Rückgängigmachung auch nicht etwa die Spezialbestimmung nach § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG zur Anwendung gelange.

Die Berufung wurde dem UFS direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idGf, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gem. § 17 Abs. 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag ua. nach Z 1 dann 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 Abs. 4 dieser Bestimmung ist die Steuer dann, wenn sie in den Fällen der Abs. 1 bis 3 bereits festgesetzt wurde, auf Antrag entsprechend abzuändern (herabzusetzen). In Abs. 5 wird bestimmt, dass Anträge nach Abs. 1 bis 4 bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu

stellen sind, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist.

Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der gesetzlich normierten Frist wieder (vollständig) beseitigt werden. § 17 verfügt daher die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. Das entspricht auch der materiellen Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes, den Grundstücksverkehr und nicht bloße (zu Verträgen verdichete) Absichten zu besteuern. Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet (VfGH 20.6.1986, G 229/85; VfGH 24.9.2003, B 706/00).

"Rückgängig gemacht" ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer *seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss inne hatte* (VwGH 28.9.2000, 97/16/0326).

Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung iS des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor dem Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen der in § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist somit nicht iS dieser Bestimmung rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar – was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt – der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmacht aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgt die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer in irgendeiner Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, ist der frühere Kaufvertrag über seine formale Aufhebung hinaus auch nicht teilweise "rückgängig gemacht" worden (siehe in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 14 zu § 17 mit einer Vielzahl an Judikatur).

Alle Tatbestände des § 17 GrEStG haben gemeinsam, dass sie sich auf eine Parteienvereinbarung gründen (VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085). Die Rückgängigmachung ist mit dem Abschluss dieser Vereinbarung erfolgt.

Die Vorschrift des § 17 GrEStG über die Nichtfestsetzung der Steuer setzt eine *ernsthaft* gemeinte Rückgängigmachung voraus (*Fellner* aaO, Rzn 9 und 11 zu § 17).

Wie aus dem Kopf der Urkunde über die "Rückabwicklung der Zusatzvereinbarung" erhellte, wurde diese Vereinbarung vor dem Notar abgeschlossen. Nach dem Dafürhalten des UFS besteht diesfalls kein Zweifel, dass es sich um eine ernsthaft gewollte Rückgängigmachung der Vertragsparteien handelt. Es ist nach Erfahrungswerten auch eine durchaus gängige Vorgangsweise, im Wege einer verfrühten Erbfolge einem Abkömmling eine gesamte Liegenschaft unter Zurückbehaltung eines Wohnrechtes zu übertragen, dies zum Zweck des Erhaltes des Familienbesitzes. Wenn daher die Parteien von einer zwischenzeitig abgeänderten Gestaltung in Form der Begründung von Wohnungseigentum (lt. Zusatzvereinbarung) wiederum Abstand nehmen und die vormalige Übertragung unter Zurückbehaltung des Wohnrechtes wieder "aufleben" lassen, so kann nicht befunden werden, dass hiefür allein steuerliche Gründe maßgebend waren. Das Finanzamt lässt auch zu der im Bescheid getroffenen Annahme, die Rückgängigmachung sei nur zwecks "Beseitigung des steuerlichen Ergebnisses" erfolgt, jegliche nähere Begründung vermissen. Es ist auch insofern nicht davon auszugehen, dass in der "Wohnrechtseinräumung keine Änderung" eingetreten sei, da rechtlich sehr wohl zwischen Alleineigentum an der gesamten Liegenschaft, belastet mit einem Wohnrecht, sowie andererseits Wohnungseigentum, dh. Eigentum nur an bestimmten Nutzwertanteilen, diese verbunden mit dem alleinigen Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohnung, zu differenzieren ist. Fest steht jedenfalls, dass durch die – augenscheinlich ernsthaft vereinbarte – Aufhebung der Zusatzvereinbarung der bei gegenständlicher Konstellation als "Veräußerer" auftretende Sohn A wiederum jene Rechtsstellung bzw. Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt hat, die er vor Abschluss der Zusatzvereinbarung innehatte. Es liegt jedenfalls keine Konstellation in der Weise vor, dass durch eine bloß formelle Aufhebung tatsächlich die gleichzeitige Weiterübertragung an eine seitens der Erwerber (Eltern) bestimmte dritte Person "verdeckt" werden sollte, diesfalls die so bezeichnete "Rückgängigmachung" als Scheingeschäft qualifiziert werden könnte und die Anwendung des § 17 GrEStG auszuschließen wäre (vgl. dazu in *Fellner*, aaO, Rz. 12 zu § 17).

In Anbetracht obiger Umstände hat somit nach Ansicht des UFS der Sohn A seine ursprüngliche Rechtsstellung, welche er vor dem Abschluss der Zusatzvereinbarung im Sinne des Übergabsvertrages vom 25. Oktober 2008 innehatte, zur Gänze wiedererlangt. Durch die Vereinbarung vom 26. Jänner 2012 sind sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen einer Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt.

Der Berufung war sohin Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Das Finanzamt wird in weiterer Folge mit neuerlichem Bescheid über den Antrag nach § 17 GrEStG stattgebend abzusprechen und die mit Bescheiden vom 5. Dezember 2011 festgesetzten Steuern abzuändern bzw. rückzuerstatten haben.

Innsbruck, am 19. Oktober 2012