



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.V., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 5. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. April 2003 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrESTG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Wohnbaugesellschaft errichtete die aus 60 Wohnungen und 60 Autoabstellplätze bestehende Wohnanlage Z. Mit Kaufvertrag vom 26. April 2000 erwarb E.V. (im Folgenden auch Bw genannt) von der Wohnbaugesellschaft das Miteigentumsrecht zu 75/5068-Anteilen in EZ X GB Y. verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung Top A7 um den Kaufpreis von 1,998.826,-- S (= 145.260 €). Dieser Gesamtbetrag war nach dem Baufortschritt entsprechend dem Zahlungsplan in Teilbeträgen auf ein Treuhandkonto zu entrichten, die letzte Rate bei Gesamtfertigstellung oder vorzeitiger Übergabe. Die Übergabe der zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses bereits in Bau befindlichen Wohnung sollte voraussichtlich am 30. Juni 2001, spätestens am 31. Dezember 2001 erfolgen.

Am 23. Dezember 2002 reichte E.V., die zu diesem Zeitpunkt bereits grundbücherliche Eigentümerin dieses Liegenschaftsanteiles war und als Wohnadresse ihre Wohnung in dieser Wohnanlage angegeben hatte, einen Antrag gemäß § 17 GrESTG ein, womit sie die Rückerstattung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer begehrte mit der Begründung, die

Vertragsparteien hätten nunmehr mit Vereinbarung vom 11. Dezember 2002 den Kaufvertrag einvernehmlich aufgehoben. In der vorgelegten Aufhebungsvereinbarung vom 11. Dezember 2002 wurde festgehalten, dass das Eigentumsrecht für Frau E.V. im Grundbuch bereits einverleibt ist und auf ihren Anteilen Pfandrechte für die Bank Austria AG von 1,112.000 S und von 1,000.000 S haften. Weiters ein Pfandrecht für das Land Tirol in Höhe von 578.000 S. Hinsichtlich der Rückzahlung findet sich, ohne eine genaue zeitliche Festlegung zu treffen, folgende Vereinbarung:

"Die Vertragsteile vereinbaren weiters, dass aus dem zurückzuerstattenden Kaufpreis, die den Pfandrechten zugrundeliegenden Verbindlichkeiten abzudecken sind, so dass die Wohnung so zurückzustellen ist, dass lediglich die in C-LN 7 eingetragene Dienstbarkeit für Stadtwerke X. im Grundbuch bleibt.

Mit der treuhändigen Abwicklung dieser Vereinbarung beauftragen die Vertragsteile Herrn Dr.V., der hierfür ein eigenes Anderkonto einrichten wird. Ein verbleibender Überling wird an Frau E.V. dann ausbezahlt, wenn die vollständige Abdeckung der den Pfandrechten zugrundeliegenden Verbindlichkeiten geschehen ist."

Mit Bescheid vom 15. April 2003 wies das Finanzamt den auf die Bestimmung des § 17 Abs. 4 GrEStG gestützten Antrag auf Abänderung der Grunderwerbsteuerfestsetzung und Vorschreibung mit Null € ab mit folgender Begründung:

"Eine Rückgängigmachung nach § 17 Grunderwerbsteuergesetz liegt nur vor, wenn der ursprüngliche Verkäufer die volle Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt.

Der Kaufvertrag zwischen der Wohnbaugesellschaft und M.F. (beglaubigt von Notar Dr.F unter B.R.Z. zzz) wurde am gleichen Tag wie die Vereinbarung zwischen der Wohnbaugesellschaft und E.V. (beglaubigt von Notar Dr.F unter der B.R.Z. xxx) abgeschlossen. Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG wurde am 23.12.2002 beantragt. Für die Erlangung der ursprünglichen freien Verfügungsmöglichkeit des Verkäufers blieb kein Raum, vielmehr liegt eine Weiterveräußerung vor."

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Argument, die Vereinbarung zwischen der Wohnbaugesellschaft und Frau E.V., den Kaufvertrag rückzuführen, wäre bereits seit längerer Zeit besprochen, die hierfür notwendige Form, eben durch notarielle Beglaubigung sei erst am 11. Dezember 2002 hergestellt worden. Selbstverständlich habe die Wohnbaugesellschaft spätestens auch zu diesem Zeitpunkt die freie Verfügungsmacht über die Liegenschaftsanteile erhalten. Es könne nicht sein, dass hier darauf verwiesen werde, dass am gleichen Tage wiederum ein neuer Kaufvertrag errichtet und unterfertigt worden sei. Die Verfügungsmöglichkeit sei nicht davon abhängig, dass zwischen diesen beiden Verträgen mehrere Tage oder gar Wochen liegen müssten. Auch eine sogenannte juristische Sekunde wäre hierfür hinreichend, wenngleich diese im gegenständlichen Fall erst gar nicht herangezogen werden müsse.

Das Finanzamt nahm bei der Firma Wohnbaugesellschaft hinsichtlich der Akquisition des neuen Käufers und der Rückerstattung des Kaufpreises an E.V. ergänzende Sachverhaltserhebungen vor.

Das Finanzamt entschied in der Folge über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2004 abweisend und stützte diese Entscheidung unter Darlegung der zum Tatbestandsmerkmal "Rückgängigmachung" bestehenden Rechtsprechung wie folgt:

"Ermittlungen der Abgabenbehörde haben ergeben, dass die Vereinbarung über die Vertragsaufhebung mit der Berufungsweberin am gleichen Tag (11.12.2002) wie der neue Kaufvertrag mit deren ehemaligen Lebensgefährten M.F. abgeschlossen worden ist. Der restliche Kaufpreis wurde der Berufungswerberin von der Fa. Wohnbaugesellschaft nicht rückerstattet, sondern zwischen altem und neuem Käufer ausgeglichen. Bei der zeitlichen Abfolge der gegenständlichen Vertragsaufhebung und dem Abschluss des neuen Kaufvertrages am 11.12.2002, dem persönlichen Naheverhältnis der Ersterwerberin und des Zweiterwerbers (Lebensgefährte), sowie dem Umstand, dass der restliche Kaufpreis dem neuen Käufer gutgeschrieben worden ist, kann im vorliegenden Fall keine Rede davon sein, dass die Verkäuferin tatsächlich die Möglichkeit erlangt hätte, die Wohnung einem Dritten zu verkaufen. Daraus kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass für alle Vertragsparteien Einvernehmen darüber bestand, dass nunmehr M.F. diese vom Auflösungsvertrag umfasste Liegenschaft gleichsam uno actu zu den gleichen Konditionen erwirbt. Die Verkäuferin hat durch die getroffene Aufhebungsvereinbarung die freie Verfügungsmacht über die gegenständliche Liegenschaft somit nicht wiedererlangt. Da keine Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorlag, ist der Antrag auf Abänderung der festgesetzten Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG zu Recht abgewiesen worden."

Die Berufungswerberin stellte daraufhin, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren, den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 idF BGBl. Nr. 682/1994 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.

Die Bw. hat den gegenständlichen Antrag auf die einvernehmlich vereinbarte Vertragsaufhebung gestützt. Bei der Beurteilung, ob durch den Aufhebungsvertrag vom 11. Dezember 2002 der Kaufvertrag vom 26. April 2000 rückgängig gemacht und damit der in Frage stehende Tatbestand gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 4 GrEStG für die beantragte Nullfestsetzung ("Rückerstattung") der Grunderwerbsteuer vorliegt, ist von folgender Rechtslage auszugehen.

Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2.4.1984, 82/16/0165 vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht wiedererlangen muss, die er vor Vertragsabschluss hatte. Eine Rückgängigmachung liegt 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, Auflösung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu vollzogen werden, da der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, diesfalls nicht wiedererlangt (VwGH 25.10.1990, 89/16/0146, VwGH 26.1.1995, 94/16/0139, VwGH 16.3.1995, 94/16/0097,0098,0099, VwGH 12.11.1997, 97/16/0390,0391, VwGH 19.3.2003, 2002/16/0258). 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 (vgl. auch VwGH 20.8.1998, 98/16/0029, VwGH 28.9.2000, 2000/16/0331, VwGH 26.4.2001, 2000/16/0871). Entscheidend für die Rückgängigmachung ist folglich, dass die Vertragspartner einander derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Stellung wieder erlangt. Dies bedeutet, dass der Veräußerer die ihm als ursprünglichen Verkäufer des in Rede stehenden Grundstückes zustehende Möglichkeit zurückerhalten muss, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und seinen Vorstellungen abzuschließen. Eine solche Wiederherstellung des früheren Zustandes findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Verkäufer geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Grunderwerbsteuer, Rz 14 und 15 zu § 17 GrEStG 1987 mit weiteren VwGH- Erkenntnissen).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage entscheidet daher den Berufungsfall, ob durch die am 11. Dezember 2002 unterfertigte Aufhebungsvereinbarung die Verkäuferin Wohnbaugesellschaft ihre ursprüngliche Rechtsstellung und damit ihre (freie) Verfügungsmacht über das in Frage stehende Verkaufsobjekt wiedererlangt hatte und damit ein echte Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges (Kaufvertrag vom 26. April 2000) vorliegt.

Bei der Beurteilung des Vorliegens einer echten Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ist von nachstehendem unbestritten gebliebenem Sachverhalt auszugehen:

- Mit Kaufvertrag vom 26. April 2000 kaufte E.V. von der Wohnbaugesellschaft 75/5068-Anteile an einer bezeichneten Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum an der Wohnung Top A7 untrennbar verbunden war, um den Kaufpreis von 1.998.826 S (entspricht: 145.260 €). Die Zahlungsmodalitäten entsprechend dem Baufortschritt wurden unter Punkt VI. und VII festgelegt. Die letzte Teilzahlung war bei Übergabe der Wohnung zu leisten. Laut Punkt X sollte die Übergabe voraussichtlich am 30. Juni 2001, spätestens am 31. Dezember 2001 erfolgen.

- Laut Grundbuchsauszug vom 3. März 2003 ist das Eigentum der Käuferin seit 2000 im Grundbuch einverleibt. Außerdem scheinen im Lastenblatt zwei Pfandrechte der Bank Austria AG von 1.112.000 S und von 1.000.000 S und eines des Landes Tirol von 578.000 S auf.
- Mit Vereinbarung vom 11. Dezember 2002, beglaubigt durch Notar Dr.F, kamen die Vertragsparteien Wohnbaugesellschaft und E.V. "nunmehr überein, den oben abgeschlossenen Kaufvertrag einvernehmlich aufzuheben". Hinsichtlich der Rückerstattung des Kaufpreises findet sich darin, ohne den Zeitpunkt der Rückzahlung zu terminisieren, folgende Festlegung: "Die Vertragsteile vereinbaren weiters, dass aus dem zurückzuerstattenden Kaufpreis, die den Pfandrechten zugrundeliegenden Verbindlichkeiten abzudecken sind, so dass die Wohnung so zurückzustellen ist, dass lediglich die in C-LN 7 eingetragene Dienstbarkeit für Stadtwerke X. im Grundbuch bleibt. Mit der treuhändigen Abwicklung dieser Vereinbarung beauftragen die Vertragsteile Herrn Dr.V., der hiefür ein eigenes Anderkonto einrichten wird. Ein verbleibender Überling wird an Frau E.V. dann ausbezahlt, wenn die vollständige Abdeckung, der den Pfandrechten zugrundeliegenden Verbindlichkeiten geschehen ist."
- Mit Kaufvertrag ebenfalls vom 11. Dezember 2002, beglaubigt durch Notar Dr.F verkaufte die Wohnbaugesellschaft unter Hinweis auf die Aufhebungsvereinbarung gleichen Tages an M.F. diese Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top A7 um den gleichen Kaufpreis von 145.260 €.
- Der Geschäftsführer der Wohnbaugesellschaft sagte am 6. Mai 2004 als Auskunftsperson niederschriftlich Folgendes aus: "Frau V. kam ca. 2 Monate vor der Vertragsaufhebung zu mir und gab mir bekannt, dass sie aus persönlichen Gründen wegen Auflösung der Lebensgemeinschaft mit Herrn F. den Wohnungskauf rückgängig machen will, da sie nicht mehr über die finanziellen Mittel verfüge. Ich sagte ihr zu, dass die Gesellschaft die Wohnung zurücknimmt. Herr F. kam ca. 3 Wochen später zu mir wegen des Kaufes der gegenständlichen Wohnung und ich sagte ihm zu, dass er die Wohnung nach Vertragsauflösung mit Frau V. kaufen kann. Damit keine Zischenfinanzierungszeiten vorhanden sind, erfolgt die Vertragsaufhebung mit der alten Käuferin und der neue Kaufvertrag mit Herrn F. am selben Tag. Der restliche Kaufpreis wurde zwischen Frau V. und Herrn F. ausgeglichen. Die Wohnbauförderung wurde von Herrn F. bezahlt treuhändig über den Vertragsverfasser an das Land zurückbezahlt."

Die angeführten Tatumstände zeigen, dass der Aufhebungsvertrag an jenem Tag von den Vertragsparteien E.V. und Wohnbaugesellschaft unterfertigt wurde, an dem der neue Käufer M.F. mit der Verkäuferin Wohnbaugesellschaft den Kaufvertrag über den Ankauf dieser

Eigentumswohnung abgeschlossen hat. Da im aufgehobenen Kaufvertrag die Übergabe mit 30. Juni 2001, spätestens 31. Dezember 2001 zeitlich festgelegt war und im Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 23. Dezember 2003 die Wohnadresse mit Sch.2a angegeben wurde, geht daraus deutlich hervor, dass die Wohnung zeitgerecht übergeben und von der Bw. bereits bewohnt worden war. Damit ist unter Beachtung des in Punkt VI des Kaufvertrages angeführten Zahlungsplanes klargestellt, dass von der Käuferin E.V. der Kaufpreis gegenüber der verkaufenden Wohnbaugesellschaft bereits vollständig (wenn auch über Darlehen fremdfinanziert) bezahlt worden ist. Dies zeigt sich auch darin, dass die Schuldscheine für die einverleibten Pfandrechte im Zeitraum Oktober/November 2000 ausgestellt worden sind. Aus der niederschriftlichen, der Bw. mit ho. Schreiben vom 22. Februar 2005 zur Stellungnahme vorgehaltenen Aussage des Geschäftsführers geht hervor, dass die Initiative zur Vertragsauflösung ausschließlich von der Käuferin ausging. Diesbezüglich bleibt zu erwähnen, dass der von der Käuferin dafür angegebene Grund der finanziellen Schwierigkeiten die Verkäuferin in keiner Weise wirtschaftlich tangiert hätte, denn der Kaufpreis war zu diesem Zeitpunkt entsprechend dem Zahlungsplan von E.V. im Wege der Fremdfinanzierung zur Gänze bezahlt. Wenn in der Folge von sich aus M.F., der ehemalige Lebensgefährte der E.V., als potenzieller Kaufinteressent an die Wohnbaugesellschaft herangetreten ist, dann zeigt dies wohl unbedenklich, dass es zwischen den beiden früheren Lebenspartnern einen diesbezüglichen Informationsaustausch bzw. entsprechende Gespräche gegeben haben muss, denn wie hätte er ansonsten von der der Erstkäuferin "zugesagten" Rücknahme der Wohnung erfahren. Im Ergebnis wurde somit der Verkäuferin über Betreiben und Veranlassung der Erstkäuferin der neue Käufer schlichtweg "präsentiert". Erst nachdem der neue Käufer feststand, war die Verkäuferin augenscheinlich bereit, uno actu mit dem Abschluss des neuen Kaufvertrages die rechtswirksame Aufhebungsvereinbarung abzuschließen. Was die in der Aufhebungsvereinbarung festgelegte Rückzahlung des Kaufpreises anlangt, fällt auf, dass darin in keiner Weise eine Terminisierung vorgenommen wurde, ab wann und bis wann die Rückzahlung zu erfolgen hat. Zwischen den Vertragsparteien wurde augenscheinlich in Kenntnis der Person des bereits feststehenden neuen Käufers und der mit diesem vereinbarten Zahlungsmodalitäten nicht ernsthaft in Erwägung gezogen, dass es tatsächlich zu der vereinbarten Rückzahlung des Kaufpreises durch die Verkäuferin auf ein eigenes Anderkonto kommt, denn ansonsten wäre es wohl zweifelsfrei zu einer entsprechenden zeitliche Festlegung des genauen Rückzahlungstermines gekommen.

In freier Beweiswürdigung lässt sich bei der vorliegenden Sachlage die unbedenkliche Schlussfolgerung ableiten, dass von der Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH durch die Aufhebungsvereinbarung vom 11. Dezember 2002 angesichts des Umstandes nicht ernsthaft gesprochen werden kann, dass die

formelle Aufhebung des Vertrages mit der Berufungswerberin nur zu dem Zweck erfolgte, um das Grundstück postwendend noch am selben Tag und damit gleichsam uno actu zum exakt gleichen Kaufpreis (145.260 €) an den von der Käuferin "ausgesuchten" ehemaligen Lebensgefährten zu verkaufen. Zweck des Dissolutionsvertrages war nicht die Rückgängigmachung des Erwerbes der Erstkäuferin, wodurch die Verkäuferin ihre ursprüngliche freie Verfügungsmacht wiedererlangen sollte, sondern die Ermöglichung der "Weiterübertragung" der Liegenschaft zwischen den ehemaligen Lebenspartnern unter "Ersparung" der für einen Erwerbsvorgang anfallenden Grunderwerbsteuer. Dabei könnte gegebenenfalls dem Umstand Bedeutung zugekommen sein, dass im Zeitpunkt des Ersterwerbes es Lebengemeinschaften rechtlich noch nicht möglich war, gemeinsam Wohnungseigentum zu erwerben und wegen der Auflösung der Lebensgemeinschaft es zu einer diesbezüglichen finanziellen "Aufrechnung bzw. Bereinigung" gekommen ist. Dies würde auch erklären, warum die Ersterwerberin nach dieser Auflösung nicht mehr über ausreichende finanzielle Mittel zur Bedienung der aufgenommenen Darlehen verfügte.

Zusammenfassend war bei der Entscheidung des Berufungsfalles davon auszugehen, dass durch die Aufhebungsvereinbarung der Tatbestand der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht erfüllt war. Dem auf diese Bestimmung in Verbindung mit § 17 Abs. 4 GrEStG gestützten Antrag auf entsprechende Abänderung der Grunderwerbsteuerfestsetzung mit Null € und Rückerstattung der bereits bezahlten Grunderwerbsteuer wurde folglich mit dem bekämpften Abweisungsbescheid zu Recht nicht entsprochen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt die gegenständliche Berufung abzuweisen.

Innsbruck, am 29. März 2005