



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DH, vertreten durch Dr. Teja Kapsch, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Marburgerkai 47, vom 7. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. Mai 2006 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 übertrugen die Ehegatten CH und JH diverse ihnen jeweils zur Hälfte gehörige Liegenschaften an die – damaligen - Ehegatten Bw. (i. e.: die Berufungsgeberin) und EH je zur Hälfte um den vereinbarten Kaufpreis von € 240.000,-. Die Kaufpreisentrichtung erfolgte dem Vertragspunkt III. zufolge durch *"privative Schuldübernahme der seitens der Verkäufer bei der X-Bank AG (in Kaufpreis übersteigender Höhe) bestehenden Verbindlichkeiten laut gesonderter Urkunde."*

Für diesen Rechtsvorgang wurde der Bw. mit Bescheid vom 18. März 2004 auf Basis des halben Kaufpreises von € 120.000,- die Grunderwerbsteuer zur Vorschreibung gebracht.

(2) In der Folge wurde dem Finanzamt am 20. April 2005 ein mit 31. März 2005 datierter Teil- aufhebungs- und Kaufvertrag mit folgendem – auszugsweise wieder gegebenen - Inhalt zur Anzeige gebracht:

"..... abgeschlossen zwischen Ehegatten CH , und JH , als Verkäufer einerseits und den Ehegatten Bw., und EH als Käufer andererseits wie folgt:

I.)

Mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 haben die Ehegatten CH und JH die dort unter Punkt I. näher beschriebenen Liegenschaften je zur Hälfte an die Ehegatten Bw. und EH verkauft. Die Bezahlung des Gesamtkaufpreises von € 240.000,- erfolgte durch privative Schuldübernahme der Käufer von Seiten der Verkäufer bei der X-Bank bestandenen Verbindlichkeiten.

II.)

Die Vertragsparteien sind nunmehr übereingekommen, den Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 hinsichtlich des Erwerbes des Hälfteeigentums durch die [Bw.] unter deren gleichzeitig vereinbarter Schad- und Klaglosaltung durch EH hinsichtlich der diese aus der Schuldübernahme gegenüber der X-Bank treffenden Verpflichtungen einvernehmlich aufzuheben.

III.)

Anstelle des aufgehobenen Teiles des Kaufvertrages vom 29. Dezember 2003 schließen die Vertragsparteien nachstehenden

Kaufvertrag

abgeschlossen zwischen den Ehegatten CH und JH als Verkäufer einerseits und Herrn EH als Käufer andererseits wie folgt:

I.)

Die [Verkäufer] sind je zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümer nachstehender Liegenschaften: (.....)

Mit grundbürgerlich noch nicht durchgeföhrtem Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 haben die [Verkäufer] je einen Hälftanteil der ihnen je zur Hälfte eigentümlichen oben angeführten Liegenschaften veräußert. Gegenstand dieses Kaufvertrages ist sohin der den Ehegatten JH und CH noch verbleibende je 1/4-Eigenumsanteil der angeführten Liegenschaften. (.....)

II.)

Die Ehegatten JH und CH verkaufen und übergeben an Herrn EH und dieser kauft und übernimmt in sein Eigentum die zu Punkt I. beschriebenen Hälftanteile der Liegenschaften um den beiderseits vereinbarten Kaufpreis von € 120.000,-. (.....)

IV.)

Die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaften und Geräte in den Besitz und Genuss des Käufers ist bereits vor Vertragsunterfertigung erfolgt. (.....)

X.)

Die Kosten und Gebühren dieses Vertrages trägt der Käufer, der auch den Auftrag zur Kaufvertragserrichtung erteilt hat. (....)"

In der bezüglichen Abgabenerklärung vom 19. April 2005 wurde als Veräußerin der Liegenschaftsteile die Bw. angeführt. Vertragserrichter des ursprünglichen Kaufvertrages sowie des Teilaufhebungs- und (neuerlichen) Kaufvertrages war jeweils der steuerliche Vertreter der Bw.

(3) Für diesen Rechtsvorgang schrieb das Finanzamt dem vormaligen Ehegatten der Bw., Herrn EH, mit Bescheid vom 10. November 2005 die Grunderwerbsteuer vor.

(4) Im gegen diesen hier nicht gegenständlichen Bescheid formell sowohl von Herrn EH als auch von der Bw. eingebrachten Berufungsschriftsatz wurde – seitens der Bw. – in eventu beantragt, "*infolge des Aufhebungsvertrages die von ihr im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 10. November 2005 entrichtete Grunderwerbsteuer von € 2.100,-*" rückzuerstatten. Begründend wurde zunächst auf den ursprünglichen Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 verwiesen: Zur Sicherstellung der Schuldübernahmsverpflichtung der Käufer sei (damals) das Bestehenbleiben der auf den kaufgegenständlichen Liegenschaften zugunsten der X-Bank einverleibten Pfandrechte vereinbart worden. Nach Finanzamtsanzeige und grundverkehrsbehördlicher Genehmigung des Kaufvertrages habe die Bw. eine Rückabwicklung bzw. Aufhebung dieses (ursprünglichen) Kaufvertrages herbei führen wollen, da ihr die mit dem Erwerb der Hälfte liegenschaft eingegangene Verpflichtung aus der Schuldübernahme zu groß gewesen sei. Voraussetzung hiefür sei das Einverständnis der Verkäufer sowie die Zustimmung der Pfandrechtsgläubigerin gewesen, die Bw. aus der übernommenen Schuldübernahmsverpflichtung zu entlassen. Die Verkäufer hätten sodann "*für den Fall der Durchführung der Aufhebung des Kaufvertrages*" überlegt, die ihnen (allenfalls) zurückfallende Liegenschaftshälfte an ihren Bruder bzw. ihre Schwägerin oder beiden, oder aber eben an ihren Neffen, Herrn EH, zu veräußern. Die Bw. hätte keinerlei Interesse gehabt, "*von wem nunmehr seitens der Verkäufer ihre mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 erworbenen Liegenschaftshälften veräußert werden*", ihr Wunsch sei ausschließlich die Rückabwicklung des von ihr eingegangenen Rechtsgeschäftes gewesen. Nach zwischen allen Beteiligten – auch der X-Bank, jedoch ohne Mitwirkung der Bw. – geführten Verhandlungen sei man letztlich überein gekommen, den Kaufvertrag (vom 29. Dezember 2003) hinsichtlich der Hälfteanteile aufzuheben, die Bw. aus ihren Verpflichtungen zu entlassen und die den Verkäufern zurückgefallene Liegenschaftshälfte mit Zustimmung der kreditierenden Bank an Herrn EH zu veräußern. Die bezughabende Urkunde sei dem Finanzamt mit der Maßgabe angezeigt worden, dass die Grunderwerbsteuer bereits entrichtet worden sei und die der Bw. auf Grund der Vertragsaufhebung zustehende Gutschrift mit der anfallenden Grunderwerbsteuer zu verrechnen wäre. Ein Umgehungsgeschäft liege nicht vor, die Bw. sei ausschließlich an der Teilaufhebung des sie treffenden Kaufvertrages interessiert gewesen.

(5) Der im vorangeführten Schriftsatz vom 13. Dezember 2005 enthaltene, inhaltlich auf eine Abänderung gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG abzielende "Rückerstattungsantrag" der Bw. wurde vom Finanzamt mit berufsgegenständlichem Bescheid vom 10. Mai 2006 abgewiesen. Ein Erwerbsvorgang sei dann iSd. § 17 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer durch einen der gesetzlich vorgesehenen Rechtsvorgänge jene Verfügungsmacht über das Kaufobjekt wiedererlange, die er vor Vertragsabschluss innegehabt hat. Erfolge die Aufhebung jedoch lediglich zum Zwecke der gleichzeitigen Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu den vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer sein früheres Verfügungsrecht über das Kaufobjekt wiedererlangt, sei der frühere Erwerbsvorgang trotz formaler Aufhebung nicht rückgängig gemacht.

(6) In der dagegen erhobenen Berufung wurden im Wesentlichen die bereits mit Eingabe vom 13. Dezember 2005 vorgebrachten Argumente wiederholt. Die Bw. habe sich durch die sie treffende Haftung für den Gesamtkaufpreis von € 240.000,- dermaßen belastet gefühlt, dass sie bei den (ursprünglichen) Verkäufern um Rückgängigmachung des Kaufvertrages vom 29. Dezember 2003 vorstellig geworden sei. Diese hätten ihre Zustimmung zur Rückabwicklung des die Bw. treffenden Kaufes gegeben. Zudem habe sich die Pfandrechtsgläubigerin bereit erklärt, die Bw. aus ihrer Schuldübernahmsverpflichtung gänzlich zu entlassen. Die Bw. habe weder vorgegeben noch bestimmt noch irgendwie sonst beeinflussen können, an wen und zu welchen Bedingungen die Verkäufer CH und JH die ihnen zurückfallenden Liegenschaftsanteile veräußern. Die Bw. habe nur beabsichtigt, den Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 – soweit er sie betraf – derart rückgängig zu machen, dass sie hinkünftig keinerlei finanziellen Belastungen aus der Kaufpreiszahlung mehr treffen würden. Daher werde beantragt, die mit Bescheid vom 18. März 2004 vorgeschriebene Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG abzuändern und die geleistete Abgabe rückzuerstatten.

(7) Die Berufung wurde dem UFS ohne Erlassung einer Berufungvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Ist in einem derartigen Fall die Steuer bereits festgesetzt, so ist die Festsetzung gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG auf Antrag entsprechend abzuändern.

Nach der Judikatur des VwGH kommt es bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des Gesetzes

vorliegt, entscheidend darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen der in § 17 Abs. 1 Z 1 leg. cit. genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist sohin nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar – was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt – der Form nach aufgehoben wird, der Verkäufer (und nunmehrige "Rückerwerber") jedoch seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt (s. zB VwGH vom 27. Februar 1995, 94/16/0074 sowie vom 25. Oktober 1990, 89/16/0146, oder zuletzt etwa vom 26. Jänner 2006, 2005/16/0261).

Erfolgt die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an einen im Voraus bestimmten neuen Erwerber zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgen, so hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, über das Grundstück frei zu verfügen (s. zB VwGH vom 16. März 1995, 94/16/0097, mwN).

Nach der Rechtsprechung (s. zB die VwGH-Erkenntnisse vom 26. Jänner 1995, 89/16/0186, und vom 28. September 2000, 2000/16/0331) steht es der Annahme einer Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht des Verkäufers im oa. Sinne ua. entgegen, wenn

- die Stornovereinbarung und der zweite Kaufvertrag am selben Tag abgeschlossen wurden,
- die Kaufverträge von denselben Rechtsvertretern errichtet und zu denselben Bedingungen abgeschlossen wurden,
- der neue Erwerber bereits vor Abschluss der Stornovereinbarung über den Liegenschaftsanteil verfügt hat bzw. der Stichtag für den Übergang von Nutzungen und Lasten vor dem Zeitpunkt des Abschlusses des neuen Kaufvertrag gelegen ist,
- eine Rückabwicklung der Zahlungsmodalitäten nicht erfolgte sowie
- der Verkäufer bei der Stornierung des ersten Kaufvertrages und dem kurz darauf folgenden Abschluss des zweiten Kaufvertrages kein finanzielles Risiko zu tragen hatte.

In Anbetracht dieser Rechtslage kann im hier zur Beurteilung stehenden Fall angesichts der Umstände, dass

- der Teilaufhebungs- und der (zweite) Kaufvertrag am selben Tag – in derselben Vertragsurkunde – abgeschlossen wurden,
- die beiden Kaufverträge jeweils vom selben Rechtsanwalt errichtet wurden und in ihrem wesentlichen Inhalt ident sind,

-- die Übernahme und Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaften in den Besitz und Genuss des Käufers bereits vor Vertragsunterfertigung erfolgt ist (Punkt IV. des zweiten Vertrages vom 31. März 2005),

-- als maßgeblicher Verrechnungsstichtag aller mit den Liegenschaften zusammenhängenden Abgaben und Steuern sowie aller Erträge der 1. Jänner 2004 (Datum des zweiten Kaufvertrages: 31. März 2005) vereinbart wurde, sowie

-- eine Rückabwicklung der Zahlungsmodalitäten tatsächlich nicht erfolgte, sondern die seitens der Bw. im ersten Vertrag vom 29. Dezember 2003 übernommene Verpflichtung der Schuldübernahme nunmehr Zug um Zug von der Bw. auf Herrn EH übergegangen ist (dies ergibt sich insbesondere aus den Ausführungen im Berufungsschriftsatz vom 13. Dezember 2005 auf S. 2 unten bzw. S. 3 oben – demnach überlegten die Verkäufer *"für den Fall (!) der Durchführung der Aufhebung des Kaufvertrages"* – somit noch vor Abschluss der Aufhebungsvereinbarung - , wie für sie eine "Wiederbelastung" mit den von der Bw. übernommenen Schulden hintan gehalten werden konnte; daraus ist nach ha. Auffassung auch ersichtlich, dass die Auflösung des ersten Vertrages erst zustande kam, als der Abschluss des weiteren Kaufvertrages gesichert war),

der im angefochtenen Bescheid geäußerten Ansicht des Finanzamtes, wonach der erste Kaufvertrag durch die folgende (Teil-)Auflösung nicht mit der Wirkung rückgängig gemacht worden sei, dass dadurch die Ehegatten JH und CH ihre freie Verfügungsmacht über die gegenständlichen Liegenschaftsanteile wiedererlangt hätten, nicht entgegen getreten werden.

Die oben dargestellten Umstände lassen den berechtigten Schluss zu, dass die Vertragsaufhebung nur zu dem Zweck erfolgte, um die Liegenschaftsanteile postwendend zu denselben Konditionen an Herrn EH zu übertragen. Die Verkäufer waren ganz offensichtlich erst zu dem Zeitpunkt zur Auflösung des ursprünglichen Kaufvertrages bereit, als Herr EH zu unveränderten Bedingungen (auch) als Übernehmer der gegenständlichen Liegenschaftsanteile auftrat. Dadurch haben sie jedoch – wie es eine Anwendung der Begünstigung des § 17 GrEStG erfordern würde - ihre ursprüngliche Rechtsstellung tatsächlich nicht wiedererlangt.

Zudem ist zu beachten, dass die Bw. und der nunmehrige Erwerber im Zeitpunkt des Abschlusses des ersten Kaufvertrages (noch) verheiratet waren, deren Ehe zwischenzeitig jedoch geschieden wurde (s. S. 2, letzter Absatz der Berufung vom 7. Juni 2006: *"... mit meinem damaligen Ehegatten EH ..."*). Auch dieser Umstand deutet darauf hin, dass auf Grund der Auflösung der Ehe und der dadurch bedingten Vermögensaufteilung weniger eine Rückübertragung an die früheren Verkäufer, als vielmehr eine Übertragung der Liegenschaftsanteile von Seiten der Bw. an ihren geschiedenen Ehegatten intendiert war.

Von einer Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht durch die Vereinbarung über die Aufhebung des ersten Kaufvertrages – soweit er die Bw. betraf - , kann sohin im Berufungsfall nicht ernsthaft gesprochen werden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 24. August 2006