



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 6. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 7. November 2007 betreffend **Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG**

entschieden:

Der **Berufung** wird **stattgegeben**.

Der angefochtene **Bescheid** wird **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 11. November 2002 erwarben die Berufungswerberin (im Folgenden auch bloß: Bw.) und ihr nunmehriger Gatte von Max.Muster als Verkäufer eine in dessen Eigentum stehende und in der Vertragsurkunde näher bezeichnete Eigentumswohnung um einen Betrag von insgesamt € 72.700,00.

Für den Hälfterwerb der Bw. hatte das Finanzamt Klagenfurt (in der Folge auch Finanzamt) dieser gegenüber mit Bescheid vom 3. März 2004 Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von €1.172,25 vorgeschrieben, welche von der Bw. ordnungsgemäß entrichtet worden war.

Der eingangs angeführte Kaufvertrag wurde dann von den Vertragsparteien am 24. Juni 2004 einvernehmlich aufgehoben.

In einer Zusatzvereinbarung vom 31. März 2007 zum vorgenannten Aufhebungsvertrag waren noch nähere Regelungen hinsichtlich der Rückabwicklung getroffen worden.

Mit Eingaben vom 10. Mai 2007 und vom 10. Oktober 2007 ersuchte die Berufungswerberin um Refundierung des bezahlten Grunderwerbsteuerbetrages nach Ausstellung eines entsprechenden Bescheides.

Das Finanzamt wies den Antrag der Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ab und führte begründend dazu aus, die Vertragsaufhebung sei erst mit der Zusatzvereinbarung vom 31. März 2007 und sohin außerhalb der gesetzlich normierten Frist erfolgt. Die am 24. Juni 2004 vereinbarte Aufhebung habe nur der Form nach stattgefunden, die Möglichkeit der Verfügung über die Eigentumswohnung wäre indes weiterhin bei den Erwerbern verblieben.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, der Vertrag wäre sehr wohl bereits mit 24. Juni 2004 aufgehoben worden, wobei dieser Vorgang sogar notariell beurkundet worden sei. Die Zusatzvereinbarung vom März 2007 habe lediglich die Rückabwicklung des Kaufvertrages im Detail geregelt, insbesondere betreffend die Rückerstattung des Kaufpreises. Ab der Aufhebung des Kaufvertrages mit 24. Juni 2004 hätten die Berufungswerberin und ihr Gatte quasi als Mieter weiter in der Wohnung gelebt.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung betonte das Finanzamt nochmals, eine die Steuerrückerstattung bedingende Vertragsaufhebung im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur sei deshalb nicht erfolgt, weil weder die Wohnung zurückgegeben noch der Kaufpreis zurückbezahlt worden wären und überdies in der Urkunde vom 31. März 2007 sogar ausdrücklich festgehalten sei, dass bis dahin eine Rückabwicklung nicht erfolgt wäre. Auch seien zwischen Abschluss des Aufhebungsvertrages und der Zusatzvereinbarung Arbeiten am Vertragsgegenstand durchgeführt worden.

Unter Wiederholung ihres bisherigen Standpunktes stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte zusätzlich noch vor, der seitens des Verkäufers Max.Muster geduldete weitere Verbleib in der Wohnung könne nicht zum Nachteil der Bw. ausgelegt werden.

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wendete die Bw. in einem weiteren Schriftsatz noch ein, dass eventuell auch die – nicht von einer Befristung abhängige – Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG zur Anwendung gelangen müsste, da die als unabdingbare Vertragsgrundlage anzusehende Neuparifizierung auch in Zukunft nicht möglich und sohin eine Wertung als Rücktritt mangels Vertragserfüllung ebenfalls denkbar wäre.

Im Laufe des vom Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahrens erging ein umfangreicher Fragensvorhalt an die Berufungswerberin.

Eine Ausfertigung des Vorhaltes samt dem dazu eingelangten Antwortschreiben der Bw. wurde der Amtspartei ausgehändigt. Anmerkungen hiezu erfolgten seitens der Amtspartei keine.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des verwaltungsbehördlichen Ermittlungsverfahrens war bei der Entscheidung über die vorliegende Berufung von nachstehendem und unbestritten gebliebenem Sachverhalt auszugehen:

Max.Muster war Eigentümer der Liegenschaft EZ 123, KG 45678 A-Dorf, auf der ein Gebäude mit mehreren darin gelegenen Eigentumswohnungen situiert war bzw. noch ist. Zu diesen Wohnungen gehörte auch die durch eine zuvor erfolgte Teilung neu geschaffene Eigentumswohnung Top 2.

Mit Kaufvertrag vom 11. November 2002 erwarben die Berufungswerberin und ihr nunmehriger Gatte diese Wohnung samt Gartenanteil sowie einem Pkw-Abstellplatz um einen Kaufpreis in Höhe von € 72.700,00. Zum damaligen Zeitpunkt war die Wohnung noch nicht zur Gänze fertiggestellt. So fehlten die Innentüren, die Bodenbeläge und Fliesen sowie der Anstrich. Dessen ungeachtet übernahmen die Erwerber die kaufgegenständliche Wohnung im gerade angeführten Zustand.

Verbunden mit der baulichen Neuaufteilung der bis dahin vorhandenen Eigentumswohnungen waren auch Anteilsänderungen, die eine Neuparifizierung notwendig machten. Die Vertragsparteien kamen daher ausdrücklich überein, dass wegen der noch nicht erfolgten Parifizierung eine grundbuchsfähige Urkunde erst zu einem späteren Zeitpunkt errichtet werden sollte. Dies auch deshalb, weil damit zusammenhängend Teilungen der Grundflächen der Gesamtliegenschaft ebenfalls noch erforderlich waren.

Der Kaufpreis wurde von den Erwerbern wie festgelegt entrichtet und die Wohnung vereinbarungsgemäß übernommen. In den Folgejahren hatten dann die Erwerber sämtliche oben dargelegten Arbeiten durchgeführt und so die Wohnung auf eigene Kosten fertiggestellt.

Die von den Vertragsparteien ins Auge gefasste und für die Verbücherung des Eigentums der Erwerber notwendige Neuparifizierung konnte in der Folge wegen Uneinigkeiten zwischen den zahlreichen Miteigentümern, Schwierigkeiten mit einem Begünstigten eines intabulierten Veräußerungs- und Belastungsverbotes sowie Problemen mit Superädifikats- und

Wegeberechtigten nicht durchgeführt werden. Eine Verbücherung des Eigentums der Erwerber ist daher nie erfolgt.

Aus den genannten Gründen und da die Wohnung weitere erhebliche Mängel aufgewiesen hatte, erklärten die Erwerber zunächst im Frühjahr 2003 den Rücktritt vom Vertrag. Ob diese Erklärung dem Verkäufer zugekommen ist, konnte nicht festgestellt werden.

Jedenfalls haben die Vertragsparteien dann mit Vereinbarung vom 24. Juni 2004 den Kaufvertrag vom 11. November 2002 einvernehmlich aufgehoben. Entgegen der Ansicht der Bw. wurde allerdings nicht die Vertragsaufhebung notariell bekräftigt, sondern lediglich die Echtheit der Unterschriften der unterzeichnenden Personen.

Mit schriftlich festgehaltener und als solche bezeichneter Zusatzvereinbarung vom 31. März 2007 trafen die Vertragsparteien schließlich nähere Regelungen betreffend die bis dahin noch nicht erfolgte Rückabwicklung der Vertragsaufhebung vom 24. Juni 2004. Im Hinblick auf die von den Erwerbern vorgenommene Fertigstellung der hier verfahrensgegenständlichen Wohnung verpflichtete sich der Verkäufer Max.Muster, einen Betrag von insgesamt € 95.000,00 an die Bw. und deren Gatten zu bezahlen, wobei sich in der Urkunde noch detaillierte Ausführungen bezüglich der genauen Abwicklung finden. Im Gegenzug dazu hatten die Erwerber die Wohnung bis zu einem bestimmten Termin zu räumen und dem Verkäufer zu übergeben.

Die vollständige Bezahlung der genannten Summe erfolgte entsprechend der getroffenen Vereinbarung in Teilbeträgen im März und im April 2007, die Wohnung wurde im Sommer 2007 zurückgegeben. Bis dahin hatten die Bw. und ihr Gatte – nicht zuletzt mit Rücksicht auf die im Jahr 2002 bezahlte Kaufpreissumme – die Wohnung unentgeltlich genützt bzw. diese bewohnt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) 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 Festsetzung entsprechend abzuändern.

Anträge nach den Absätzen 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist (§ 17 Abs. 5 GrEStG).

Materielle Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes ist es, den Grundstücksverkehr und nicht bloße zu Verträgen verdichtete Absichten zu besteuern. Ist nun ein Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 1 zu § 17, unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VfGH vom 20. Juni 1986, G 229/85, und vom 24. September 2003, B 706/00).

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entsteht und in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, selbst wenn diesen von den Parteien zurückreichende Wirkungen beigelegt worden sind, nicht mehr beseitigt werden kann. § 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 (*Fellner*, a.a.O., Rz 5 zu § 17, unter Hinweis auf mehrere Judikate des VwGH).

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen seinen Niederschlag (*Fellner*, a.a.O., Rz 14a; VwGH vom 30. Juni 2005, 2005/16/0094).

Im vorliegenden Berufungsfall war die Steuerschuld für den Erwerbsvorgang vom 11. November 2002 mit diesem Zeitpunkt entstanden und erfolgte die Festsetzung der Grunderwerbsteuer der Bw. gegenüber mit Bescheid vom 3. März 2004 zu Recht. Innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren, gerechnet ab November 2002, nämlich mit Vereinbarung vom 24. Juni 2004, haben die beteiligten Parteien den Kaufvertrag vom 11. November 2002 einvernehmlich wieder aufgehoben und sohin den Erwerbsvorgang rückgängig gemacht. Der mit 10. Oktober 2007 datierte Antrag auf Abänderung des Festsetzungsbescheides ist am 17. Oktober 2007 und daher innerhalb der ab 24. Juni 2004 laufenden Frist von fünf Jahren beim Finanzamt eingereicht worden. Der seinerzeit bezahlte Kaufpreis war – samt Abgeltung der vorgenommenen Fertigstellung der Wohnung – rückbezahlt und im Gegenzug die Wohnung zurückgegeben, die jeweiligen Leistungen also rückgeführt, worden.

Daraus erhellt jedoch, dass die Bw. einen Rechtsanspruch auf Abänderung des Bescheides vom 4. März 2004 hatte und somit das Finanzamt den Antrag vom 10. Oktober 2007 – im angefochtenen Bescheid erkennbar aufgrund eines Systemfehlers als solcher vom 6. November 2007 bezeichnet – zu Unrecht abgewiesen hat.

Wenn nun das Finanzamt zur Begründung seiner Ansicht ausführt, die Vertragsaufhebung wäre nicht innerhalb der Frist von drei Jahren gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG, sondern erst mit der Zusatzvereinbarung vom 31. März 2007, erfolgt, so kann diese Auffassung von der Berufungsbehörde nicht geteilt werden.

Nach herrschender einhelliger Meinung (*Fellner*, a.a.O., Rz 9, VwGH vom 30. Jänner 1980, 2812, 2936, 2937/78) ist bereits die Vereinbarung der Rückgängigmachung rechtserheblich, was in zeitlicher Hinsicht für die Einhaltung der jeweiligen Fristen von Bedeutung ist. Eine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG ist schon mit dem Abschluss der entsprechenden Vereinbarung erfolgt (*Fellner*, a.a.O., VwGH vom 11. April 1991, 90/16/0009, und vom 26. Juni 1997, 97/16/0024).

Besonders bedeutsam erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat diesbezüglich die gerade zitierte Entscheidung des VwGH vom 11. April 1991, 90/16/0009, wonach die Auffassung, für eine – grunderwerbsteuerlich anzuerkennende – Rückgängigmachung wäre eine fristgerechte Rückführung sämtlicher Leistungen erforderlich, unzutreffend sei. Entscheidend ist nach Ansicht des VwGH (und der von ihm dort zitierten deutschen Literatur) einzig, dass das Verpflichtungsgeschäft (Anm.: fristgerecht) rückgängig gemacht werde. Der VwGH leitete diese Auffassung überzeugend aus seinem Judikat vom 30. Jänner 1980, 2812, 2936, 2937/78, ab. Darin hatte er dargetan, dass bereits mit der Annahme des Rücktrittsangebotes – also mit dem Abschluss der Vereinbarung durch Willenseinigung – die Rückgängigmachung im Sinne des GrEStG erfolgt sei. Der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Durchführung – erkennbar der Rückgängigmachung im Sinne einer Rückstellung der jeweiligen Leistungen – sei für die Berechnung der (Dreijahres-) Frist hingegen nicht von Bedeutung (nochmals auch *Fellner*, a.a.O., Rz 29a).

Das Finanzamt hat weiters die Auffassung vertreten, dass ein Erwerbsvorgang dann nicht im Sinne des § 17 GrEStG rückgängig gemacht werde, wenn der Vertrag zwar der Form nach aufgehoben wurde, die durch den Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibe und der Verkäufer seine ursprüngliche freie Rechtsstellung nicht wiedererlangt habe. Da im gegenständlichen Fall die Parteien in der Zusatzvereinbarung vom 31. März 2007 sogar ausdrücklich festgehalten hatten, dass eine Rückabwicklung bis dahin noch nicht erfolgt wäre, sei der vorherige Zustand nicht hergestellt gewesen.

Dem wird seitens der Berufungsbehörde entgegengehalten, dass sich diese im Übrigen herrschende Ansicht im Wesentlichen auf die zahlreichen Fälle bezieht, bei denen durch bewusstes Zusammenwirken der beteiligten Parteien mittels bloß zum Schein erfolgter Vertragsaufhebungen steuerschonende Weiterveräußerungen ermöglicht werden sollten.

Davon kann im vorliegenden Fall wohl nicht die Rede sein. Hier hatten die Erwerber die Absicht, letztendlich bürgerliches Eigentum an einer Wohnung zu erwerben. Dieses Unterfangen ist aus den oben dargelegten Gründen schließlich gescheitert, weshalb die Parteien den Kaufvertrag mit Vereinbarung vom 24. Juni 2004 einvernehmlich aufgehoben hatten. Dass aber die Vertragsaufhebung nicht ernsthaft gemeint war, konnte seitens der Berufungsbehörde sachverhaltsmäßig nicht festgestellt werden. Der Intention des Gesetzgebers, nur tatsächliche Erwerbsvorgänge und nicht bloße Absichten zu versteuern, folgend, wäre es daher verfehlt, dem Begehren der Bw. einen Erfolg zu versagen.

Nicht geteilt wird vom Unabhängigen Finanzsenat auch die Meinung des Finanzamtes, der Verkäufer habe durch den Aufhebungsvertrag vom 24. Juni 2004 seine ursprüngliche Rechtsstellung und seine freie Verfügungsmöglichkeit nicht wieder erlangt. Im Gegenteil wurde durch die Vertragsaufhebung die Bindung des Verkäufer Max.Muster an die Vereinbarung vom 11. November 2002 beseitigt und war es ihm dadurch erst wieder möglich, jederzeit Verpflichtungsgeschäfte mit obligatorischer Wirkung mit ihm genehmen Partnern abzuschließen. Dass die Wohnung nach dem Zeitpunkt der Vertragsaufhebung von der Bw. und ihrem Gatten aufgrund welchen Titels auch immer weiter bewohnt wurde, vermag an der dann gegebenen grundsätzlichen Möglichkeit des Max.Muster, rechtsgeschäftlich über die Wohnung zu verfügen, nichts zu ändern.

Der vom Finanzamt monierte Umstand, dass die Erwerber am Kaufobjekt im Laufe der Jahre Arbeiten vorgenommen und dieses de facto baulich fertiggestellt hatten, kann nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung führen. Änderungen an einem Grundstück könnten bloß dann eine maßgebliche Rolle spielen, wenn etwa ein Grundstück nur zum Teil rückübertragen oder durch eine Rückgabe neuerlich ein Erwerbsvorgang von Grunderwerbsteuerlicher Relevanz verwirklicht würde. Beides liegt hier indes nicht vor.

Wenn auch nicht mehr von entscheidender Bedeutung, so wird abschließend dennoch bemerkt, dass auch die Anwendung des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG denkbar gewesen wäre. Schon aus dem Urkundeninhalt allein erhellt deutlich, dass es klare Absicht der Erwerber war, letztlich bürgerliches Eigentum an der noch zu parifizierenden vertragsgegenständlichen Wohnung zu erwerben. Da diese entscheidende Vertragsbestimmung bzw. sogar –grundlage nicht erfüllt werden konnte, wäre es den Erwerbern unschwer möglich gewesen, auch aus diesem Titel eine Rückgängigmachung anzustrengen. Diesfalls wäre die einschränkende Befristung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG mit drei Jahren gar nicht erst in die Überlegungen einzubeziehen gewesen.

Insgesamt gesehen liegt im gegenständlichen Fall eine dem Gesetz und der hiezu vertretenen herrschenden Rechtsmeinung entsprechende Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges vor, weshalb der Berufung Berechtigung zukommt und spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Juni 2011