



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inW., vertreten durch Reinisch & Wisiak Rechtsanwälte GmbH, 8490 Bad Radkersburg, Hauptplatz 5, vom 27. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 26. April 2010 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 2. September 2008 erwarben Frau A.T. und ihr damaliger Lebensgefährte Herr Bw. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) von Herrn X.T., dem Onkel der Erstgenannten, die Hälfte der Liegenschaft Z., je zur Hälfte. Der Vater der Erstgenannten ist Eigentümer der zweiten Liegenschaftshälfte. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 150.300,00 € vereinbart, welcher von den Käufern je zur Hälfte geleistet wird und zwar durch Schuldübernahme der Kreditschuld des Veräußerers bei der Bank. Im Kaufvertrag wurde auch festgehalten, dass die Liegenschaft mit dem lebenslänglichen, unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht zugunsten der Großmutter der Erstgenannten belastet ist.

Das Finanzamt setzte für diesen Rechtsvorgang mit Bescheiden vom 9. April 2009 die Grunderwerbsteuer gegenüber den Erwerbern fest. Als Bemessungsgrundlage wurde die Summe aus dem Kaufpreis von 150.300,00 € und dem Kapitalwert des Wohnungsrechts in Höhe von 6.644,40 €, je zur Hälfte, herangezogen.

Am 15. Februar 2010 stellte Herr Bw. einen Antrag auf Rückerstattung der geleisteten Grunderwerbsteuer gemäß [§ 17 GrEStG 1987](#), da die Lebensgemeinschaft zwischen ihm und Frau A.T. beendet worden sei und der Kaufvertrag vom 2. September 2008 mit Aufhebungsvertrag vom 11. Februar 2010, allerdings nur zwischen Herrn X.T. und Herrn Bw. , aufgehoben und rückabgewickelt worden sei. Der Vertrag vom 2. September 2008 bleibe betreffend Herrn X.T. und Frau A.T. aufrecht. Der Teil des Grundstücks, der den Aufhebungsvertrag vom 11. Februar 2010 betrifft, sei mit Kaufvertrag vom 11. Februar 2010 nunmehr von Frau A.T. erworben worden. Die genannten Verträge wurden dem Antrag beigelegt.

Im Aufhebungsvertrag vom 11. Februar 2010 wurde der Kaufvertrag vom 2. September 2008 zwischen dem seinerzeitigen Verkäufer Herrn X.T. und Herrn Bw. aufgehoben und rückabgewickelt. Der seinerzeitige Verkäufer verpflichtete sich die vereinbarte anteilige Gegenleistung von 75.150,00 € zurück zu bezahlen. Die Rückzahlung erfolgte durch Schuldübernahme des Kreditschuldanteils des Herrn Bw. bei der Bank .

Ebenfalls am 11. Februar 2010 schlossen Herr X.T. und seine Nichte Frau A.T. einen Kaufvertrag, mit dem Frau A.T. den ¼-Anteil in Ansehung der Gesamtliegenschaft Z., den der Veräußerer soeben zurück erhalten hat, erwarb. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 75.150,00 € vereinbart, welcher durch Schuldübernahme der Kreditschuld bei der Bank geleistet wurde.

Das Finanzamt wies den Antrag gemäß [§ 17 GrEStG 1987](#) unter Hinweis auf die gesetzliche Bestimmung ab und begründete den Bescheid damit, dass der Erwerbsvorgang trotz formaler Aufhebung nicht „rückgängig“ gemacht worden sei, wenn gleichzeitig mit der Aufhebung eine Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte Person zu den vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen erfolge. Es sei erforderlich, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Kaufobjekt wieder erlangt, die er vor Vertragsabschluss innehatte.

Dagegen erhob der Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass wegen der Auflösung der Lebensgemeinschaft des Berufungswerbers mit Frau A.T. der Kaufvertrag vom 2. September 2008 aufgehoben worden sei. Ursprünglich sei ohnehin beabsichtigt gewesen, dass Frau A.T. die gesamte vertragsggst. Liegenschaftshälfte erwirbt. Lediglich auf Grund der Lebensgemeinschaft sei der Berufungswerber als Mitkäufer aufgeschieden. Mittlerweile habe Frau A.T. von Herrn X.T. die zweite Liegenschaftshälfte erworben und die dafür vorgeschriebene Grunderwerbsteuer bezahlt. In diesem Fall habe das Finanzamt bzw. die Republik Österreich für ein Rechtsgeschäft, das eigentlich durch Aufhebung aufgelöst wurde, zweimal die Grunderwerbsteuer erhalten. Es sei nicht richtig, dass eine Innehabung bzw. eine Wiedererlangung des Kaufobjektes durch den Verkäufer nicht erfolgt sei. Gemäß [§ 431 ABGB](#)

sei eine Eigentumsübertragung unbeweglicher Sachen durch Eintragung in die öffentlichen Bücher gegeben. Das bedeute, dass durch die sogenannte „Intabulation“ erst der Eigentumsübergang rechtskräftig werde. Da der ggst. Vertrag nie grundbücherlich durchgeführt worden und der Verkäufer im Grundbuch immer Eigentümer gewesen sei, sei eine rechtlich wirksame Eigentumsübertragung überhaupt nie erfolgt. Eine Aufhebung betreffend eines Eigentumsvorganges im rechtlichen Sinn wäre daher gar nicht notwendig gewesen, lediglich zur Rechtssicherheit und zur Wiedererlangung der Grunderwerbsteuer habe dieses Rechtsgeschäft durchgeführt werden müssen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung des Bescheides wurden die Gründe des Erstbescheides wiederholt und weiters ausgeführt, dass von einer Wiedererlangung der Verfügungsmacht nicht ernsthaft gesprochen werden könne, da die formelle Aufhebung zu dem Zweck erfolgt sei, um die Grundstücksanteile am gleichen Tag an die ehemalige Lebensgefährtin zu übereignen. Zweck der Aufhebung sei nicht die Rückgängigmachung des Erwerbes, sondern die Ermöglichung der Übereignung der Anteile an Frau A.T. gewesen.

Daraufhin stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass offensichtlich den gesetzlichen Vorschriften Genüge getan werde und die bezahlte Grunderwerbsteuer zurückverlangt werden könne, wenn man nach Aufhebung eines Vertrages innerhalb einer gewissen Zeit des Zuwartens von vielleicht einigen Wochen ein weiterer Kaufvertrag errichtet werden würde. Weiters habe der Käufer bzw. in weiterer Folge die Käuferin keine Bargeldzahlung vorgenommen, sondern sei nur eine Kreditforderung übernommen worden. Die Aufhebung des Vertrages zwischen X.T. und Bw. sei deshalb erfolgt, da die Haftungsentlassung betreffend diesen seinerzeit übernommenen Kredit erreicht werden konnte. Herr X.T. habe durch den Vertrag wiederum die Kredithaftung übernommen und zwar in derselben Form, wie es beim Verkauf seinerzeit gegenüber dem Berufungswerber erfolgt sei. Richtig sei, dass natürlich rein theoretisch der Berufungswerber seinen Liegenschaftsanteil an seine seinerzeitige Lebensgefährtin übereignen hätte können. In diesem Fall wäre natürlich nochmals die Grunderwerbsteuer angefallen, sodass mehr oder weniger für denselben Erwerbsvorgang zwei Mal die Grunderwerbsteuer vom Finanzamt kassiert werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuerschuld entsteht nach [§ 8 Abs. 1 GrEStG 1987](#), sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (z.B. durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) gehörig kundgetan haben. Ein Erwerbsvorgang ist bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 74a zu [§ 1 GrEStG 1987](#) mit weiteren Verweisen).

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 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.

Im Fall des [§ 17 Abs. 1 GrEStG 1987](#) wird das obligatorische Rechtsgeschäft vor Eintragung des Eigentumsrechts des Erwerbers rückgängig gemacht; hingegen regeln die Bestimmungen des Abs. 2 die Fälle der Nichterhebung der Steuer beim Eigentumserwerb, also dann, wenn der Erwerber bereits grundbücherlicher Eigentümer geworden ist (VwGH 13.3.1986, [84/16/0196](#)).

Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung iSd [§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) 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 1987](#) genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt. 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 freie Rechtsstellung nicht wiedererlangt hat, so ist ein Erwerbsvorgang eben nicht iSd [§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) rückgängig gemacht. 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, 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 (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 14 zu [§ 17 GrEStG 1987](#)).

Dabei hat bei derartigen Begünstigungstatbeständen wie [§ 17 GrEStG 1987](#) der die Begünstigung in Anspruch nehmende Steuerpflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 6 zu [§ 17 GrEStG 1987](#)).

Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, über das Grundstück anderweitig frei zu verfügen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 15 zu [§ 17 GrEStG 1987](#) mit umfangreichen Judikaturhinweisen, etwa VwGH vom 18. September 2007, [2007/16/0066](#), und vom 8. September 2010, 2008/16/0141).

Im vorliegenden Fall haben nun einerseits Herr X.T. als Verkäufer und andererseits der Berufungswerber und Frau A.T. als Käufer am 2. September 2008 einen Kaufvertrag über einen Grundstücksanteil abgeschlossen. Dieser Rechtsvorgang unterliegt nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) der Grunderwerbsteuer. Die Steuerschuld dafür ist im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entstanden.

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungsgeschäft, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig. Es ist dabei für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist und ob für diesen Grunderwerbsteuer anfällt, insbesondere ob der Erwerbsvorgang wirksam rückgängig gemacht wurde (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 74 zu § 1 GrEStG 1987 mit zahlreichen Verweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur). Der Grunderwerbsteuer unterliegt das Verfügungsgeschäft. Demzufolge kommt es für das Vorliegen eines wirksamen Erwerbsvorganges auf das Erfüllungsgeschäft, der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch, nicht an (VwGH 12.11.1997, [97/16/0390](#)). Der Berufungswerber unterliegt einem Irrtum, wenn er meint, dass für denselben Rechtsvorgang zwei Mal die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde. Vielmehr liegen im ggst. Fall mehrere Erwerbsvorgänge vor, die jeder für sich selbstständig die Grunderwerbsteuerschuld auslösen.

Im gegenständlichen Berufungsfall wird nun die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer auf Grund des Aufhebungsvertrages vom 11. Februar 2010 begehrt.

Das Motiv bzw. die Beweggründe für eine einvernehmliche Vertragsaufhebung sind für die Beurteilung der Frage, ob eine dem Gesetz entsprechende Rückgängigmachung vorliegt, unmaßgeblich.

Im hier vorliegenden Fall erfolgte die Aufhebung des Kaufvertrages vom 2. September 2008, betreffend des Liegenschaftsanteils des Berufungswerbers, sogar nach dem ausdrücklichen Vorbringen im Vorlageantrag einzig und allein nur zu dem Zweck, um eine Rückerstattung der bereits bezahlten Grunderwerbsteuer zu ermöglichen, obwohl es im Sinne aller Beteiligten von vornherein – lt. Berufungsvorbringen bereits vor Abschluss des Kaufvertrages vom 2. September 2008 - nur eine mögliche Erwerberin dieses Liegenschaftsanteils gab. Auch angesichts des Umstandes, dass die Aufhebung des Vertrages deshalb erfolgte, um den ggst. Grundstücksanteil postwendend zu denselben Konditionen an Frau A.T. zu verkaufen, kann davon ausgegangen werden, dass von der Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht für den Verkäufer nicht ernsthaft gesprochen werden kann. Der Verkäufer sollte hier auch gar nicht seine Verfügungsmacht dahingehend zurückerhalten, nach eigenem Ermessen und in

freier Entscheidung über das Grundstück uneingeschränkt - etwa durch Veräußerung an außenstehende, völlig unbeteiligte dritte Personen - bestimmen zu können. Damit kann von einer Wiedererlangung des freien Verfügungsrechtes und somit von einer Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 nicht gesprochen werden.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 28. Juni 2012