



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 5. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 5. November 2007 betreffend **Grunderwerbsteuer**

entschieden:

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

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

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 11. November 2002 veräußerte der Berufungswerber (im Folgenden auch bloß: Bw.) an Max Muster und dessen nunmehrige Gattin eine in seinem Eigentum stehende und in der Vertragsurkunde näher bezeichnete Eigentumswohnung um einen Betrag von insgesamt € 72.700,00.

Für diesen Erwerbsvorgang hatte das Finanzamt Klagenfurt (in der Folge auch Finanzamt) den Erwerbern gegenüber mit Bescheiden vom 3. März 2004 Grunderwerbsteuer (GrEst) vorgeschrieben, welche von diesen 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 Rücksicht auf die von den Erwerbern vorgenommene Fertigstellung der Wohnung hatten die Parteien einen vom Bw. zurückzubehaltenden Betrag von insgesamt € 95.000,00 vereinbart.

Das Finanzamt erblickte in der Rückübernahme der Wohnung durch den Bw. einen neuerlichen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang und schrieb diesem mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid – ausgehend vom vereinbarten Rückzahlungsbetrag in Höhe von € 95.000,00 als Bemessungsgrundlage – GrESt im Ausmaß von € 3.325,00 vor.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. damit, der Betrag von € 95.000,00 wäre nicht – wie dies das Finanzamt sehe – eine sonstige Leistung für den Erwerb eines Grundstückes, sondern bloß die Rückführung des seinerzeitigen Kaufpreises samt Abgeltung der von den Erwerbern zusätzlich geleisteten Arbeiten. Weiters legte der Bw. noch ausführlich die Gründe, die zur Rückgängigmachung führten, dar. Es gehe daher nicht an, für die Aufhebung eines Kaufvertrages, für den bereits Grunderwerbsteuer entrichtet worden war, nochmals Steuer zu erheben.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, 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. Da die Rückabwicklung nicht innerhalb der gesetzlichen Frist von drei Jahren erfolgt wäre, handle es sich hier um einen Erwerb im Sinne des § 1 GrEStG, bei dem die Steuer von der mit € 95.000,00 anzusetzenden Gegenleistung vorzuschreiben gewesen sei.

Unter Wiederholung seines bisherigen Standpunktes stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte zusätzlich noch vor, der von ihm geduldete weitere Verbleib der Erwerber in der Wohnung könne für den Ausgang des Berufungsverfahrens nicht nachteilig ausgelegt werden.

Im Laufe des vom Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahrens erging ein umfangreicher Fragenvorhalt an den Berufungswerber.

Eine Ausfertigung des Vorhaltes samt dem dazu eingelangten Antwortschreiben des 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:

Der Berufungswerber 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 veräußerte der Berufungswerber diese Wohnung samt Gartenanteil sowie einem Pkw-Abstellplatz um einen Kaufpreis in Höhe von € 72.700,00 an die nunmehrigen Ehegatten Muster. 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 Berufungswerber als ehemaligem 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.

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 Bw., einen Betrag von insgesamt € 95.000,00 an die Eheleute Muster 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 Ehegatten Muster – nicht zuletzt mit Rücksicht auf die im Jahr 2002 bezahlte Kaufpreissumme und mit Duldung durch den Berufungswerber – 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 zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten nach § 17 Abs. 2 GrEStG die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 leg. cit. sinngemäß.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit den die Berufungsverfahren der Eheleute Muster betreffenden Entscheidungen vom heutigen Tag, GZIn. RV/0322-RV/08 und RV/0323-K/08, erkannt, dass und aus welchen Gründen eine dem § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vollinhaltlich entsprechende fristgerechte Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges vom November 2002 vorgenommen worden ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die detaillierten und umfangreichen Ausführungen in den genannten Entscheidungen verwiesen.

Im Lichte dieser Entscheidungen und insbesondere unter nochmaligem Hinweis auf den Umstand, dass der Erwerbsvorgang vom November 2002 niemals grundbücherlich

durchgeführt worden ist, die Käufer also bürgerliches Eigentum nicht erworben hatten, war die berufsgegenständliche Abgabenvorschrift zu beurteilen.

Von besonders entscheidender Relevanz erachtet die Beaufsichtsbehörde dazu das auch in *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 zu § 17, näher besprochene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 13. März 1986, 84/16/0196. Darin hat der Gerichtshof zur entsprechenden Vorgängerbestimmung, nämlich zu § 20 GrEStG 1955, ausgeführt, es müsse unterschieden werden, ob das obligatorische Rechtsgeschäft vor Eintragung des Eigentumsrechtes des Erwerbers im Grundbuch rückgängig gemacht werde oder erst danach. Im ersten Fall handle es sich um eine Rückgängigmachung im Sinne des Abs. 1, während Abs. 2 einen Rückerwerb zum Gegenstand habe.

Rückgängigmachung nach Abs. 1 (Anm.: sowohl betreffend § 20 GrEStG 1955 als auch § 17 GrEStG 1987) und Rückerwerb nach Abs. 2 unterscheiden sich demnach dadurch, dass die Rückgängigmachung nur einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG erfasse, nämlich die Begründung des obligatorischen Anspruches auf Übereignung (an den Erwerber). Der Rückerwerb hingegen erfasse zwei Erwerbsvorgänge, nämlich den Eigentumserwerb des Erwerbers (Käufers) und den Rückerwerb des Eigentums durch den Verkäufer. Im zweitangeführten Fall wäre der Rückerwerb daher selbst ein Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG. Die Rückgängigmachung des obligatorischen Übereignungsanspruches nach Abs. 1 hingegen stelle keinen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, da sie nicht auf die Begründung, sondern eben auf die Aufhebung eines Übereignungsanspruches gerichtet sei. Sie unterliege daher auch nicht der Grunderwerbsteuer.

Dieser überzeugenden und auch auf die Auffassung der damals herrschenden Literatur gestützten Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates gefolgt. Im vorliegenden Fall wurde die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges vom November 2002 vorgenommen, ohne dass es bis dahin – und natürlich auch danach nicht – zu einer Eintragung des Eigentumsrechtes der Ehegatten Muster im Grundbuch gekommen war. Damit liegt im Lichte der obigen Rechtsansicht eine schlichte Rückgängigmachung des obligatorischen Verpflichtungsgeschäftes nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor, die eben gerade keinen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellt und daher auch nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Der angefochtene Bescheid erging demnach zu Unrecht und war sohin aufzuheben.

Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung zudem darauf hingewiesen, dass durch die Erwerber an der Wohnung Arbeiten durchgeführt worden sind, welche zu einer Änderung des letztlich zurückgestellten Vertragsgegenstandes geführt hätten, und möchte auch daraus ein Besteuerungsrecht ableiten.

Abgesehen davon, dass der Bescheid bereits aus den vorangeführten Gründen aufzuheben war und dieser Standpunkt des Finanzamtes schon daher nicht weiter erheblich ist, werden zu baulichen Veränderungen an Grundstücken unterschiedliche Ansätze vertreten. Nach der aufgrund der vergleichbaren Rechtslage immer wieder herangezogenen herrschenden deutschen Auffassung (*Sack* in *Boruttau*, § 16 dGrEStG, Rz 215; BFH vom 14. Jänner 1976, II R 149/74, BStBl. II 347; beide zitiert bei *Fellner*, a.a.O., Rz 14b) bleiben derartige Veränderungen oder Wertverbesserungen unbeachtlich.

Dem gegenüber kann nach Ansicht des VwGH für den Ersatz werterhöhender Aufwendungen die Steuerbegünstigung insoweit nicht gewährt werden, da nicht dasselbe Grundstück zurückgegeben werde (VwGH vom 12. Oktober 1964, 767/64, und vom 21. Jänner 1998, 97/16/0345; beide zitiert von *Fellner*, a.a.O., Rz 27 zu § 17). Dies gilt jedoch nicht für den Fall der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages vor dessen grundbücherlicher Durchführung (VwGH vom 13. März 1986, 84/16/0196).

Auch aus diesem Blickwinkel konnte sohin dem Standpunkt des Finanzamtes ein Erfolg nicht beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Juni 2011