



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X., vertreten durch Dr. Zsizsik & Dr. Prattes, 8600 Bruck/Mur, Hauptplatz 23, vom 10. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 22. September 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabevertrag vom 13. Dezember 2002 haben die Eltern Y und X, die Berufungswerberin (Bw.), an ihren Sohn Y ua. auch das Grundstück 001/5 im Ausmaß von 10.783 m² mit dem Objekt Z übergeben. Für diesen Erwerbsvorgang wurde mit Bescheiden vom 22. Mai 2003 Grunderwerb- und Schenkungssteuer rechtskräftig vorgeschrieben. Der Eigentumserwerb erfolgte durch grundbücherliche Eintragung.

Mit Aufhebungsvereinbarung vom 21. Mai 2010 wurde dieser Übergabevertrag lediglich hinsichtlich der Übergabe des Grundstückes 001/5, einkommend in EZ 123, aufgehoben und rückabgewickelt (§ 3 der Vereinbarung). Lt. § 1 der Vereinbarung erfolgte die Übergabe des Grundstückes von den Eltern an den Sohn seinerzeit versehentlich und sollte – ebenso wie das Grundstück 001/6 - von der Übergabe ausgeschlossen sein.

Mit Anzeige der Aufhebungsvereinbarung wurde gleichzeitig die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 17 Abs. 1 Z 2 bzw. 3 GrEStG beantragt, weil die Aufhebung des Übergabevertrages vom 13. Dezember 2002 hinsichtlich des Grundstückes 001/5 wegen Willensmängel (Irrtum) erfolgt sei (§ 10 der Vereinbarung).

Mit Bescheiden vom 22. September 2010 wurde den Eltern für diesen Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer vom dreifachen, anteiligen Einheitswert in Höhe von je 1.323,37 € festgesetzt und die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG unter Hinweis auf die bereits abgelaufene 3 Jahres-Frist für die Rückgängigmachung abgelehnt.

In der eingebrachten Berufung wurde darauf hingewiesen, dass die Aufnahme der Parzelle 001/5 aufgrund eines Schreibfehlers des Vertragsverfassers erfolgte und es von den Parteien niemals beabsichtigt gewesen sei, auch dieses Grundstück anlässlich der Übergabe vom 13. Dezember 2002 in das Eigentum des Sohnes zu übertragen. Im Übrigen sei die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach Z 2 und Z 3 begehrt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2010 wurde die Berufung abgewiesen.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und im Wesentlichen ausgeführt, dass sowohl ein vertraglicher, als auch ein gesetzlicher Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung bestehe und eine Steuerbefreiung nach [§ 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) vorliege. Des Weiteren sei nach § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG die bloße Tatsache der Ungültigkeit des Rechtsgeschäftes erforderlich, nicht aber die Feststellung der Ungültigkeit durch das Gericht. Die einvernehmliche Rückabwicklung komme im Ergebnis der Feststellung der Ungültigkeit durch das Gericht gleich und widerspräche eine derartige Differenzierung dem Willen des Gesetzgebers, weshalb auch ein Anwendungsfall der Befreiungsbestimmung des [§ 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#) vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob für die Aufhebungsvereinbarung vom 21. Mai 2010 Grunderwerbsteuer vorzuschreiben ist oder ob eine Festsetzung aufgrund der Bestimmungen des [§ 17 Abs. 1 Z 2 oder Z 3 GrEStG 1987](#) zu unterbleiben hat.

[§ 17 GrEStG 1987](#) lautet auszugsweise:

„(1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt, 1. 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, 2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil

die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden, 3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäfts beseitigt wird, 4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

(2) 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 die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß."

[§ 17 Abs. 2 GrEStG 1987](#) regelt die Fälle der Nichterhebung der Steuer beim Eigentumserwerb, also dann, wenn der Erwerber bereits - wie im gegenständlichen Fall - grundbücherlicher Eigentümer geworden ist. Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrsteuer, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft, sodass jede Rückgängigmachung abermals die Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer auslöst, sofern sie nicht unter die Begünstigung des [§ 17 Abs. 2 GrEStG 1987](#) fällt (VwGH 26.5.2011, [2011/16/0001](#)). Abs. 2 bezieht sich nur auf die Fälle des § 17 Abs. 1 Z 1, 2 und 4 GrEStG 1987, nicht aber auf jene der Z 3 dieser Gesetzesstelle. Dies deshalb, weil ein ungültiges Rechtsgeschäft begrifflich nicht rückgängig gemacht werden kann (Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Band II, § 17 Rz 64). Hier käme es durch die Anfechtung des ungültigen Rechtsgeschäftes zu keinem weiteren Erwerbsvorgang. Eine Steuerfreiheit des gegenständlichen Aufhebungsvertrages, der grundsätzlich einen zweiten Erwerbsvorgang beinhaltet, kommt daher nach der Gesetzesstelle des Abs. 1 Z 3 leg. cit. schon von vornherein nicht in Betracht.

Demnach ist es nach dem Willen des Gesetzgebers von Bedeutung, wie die Wirkungen des ursprünglichen Rechtsgeschäftes beseitigt werden, ob das ursprüngliche Rechtsgeschäft rückgängig gemacht wurde oder aber eine Anfechtung mit Erfolg durchgeführt worden ist.

Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt, so ist festzustellen, dass die Vertragsparteien nicht den Weg gewählt haben, die Vereinbarung aus dem Jahre 2002 wegen Irrtums anzufechten, sondern haben sie eine einvernehmliche Aufhebungsvereinbarung hinsichtlich der Übergabe eines einzelnen Grundstückes abgeschlossen. Die Wahl der Rechtsform steht den Parteien frei, wobei sich die abgabenrechtlichen Folgen je nach Wahl der Rechtsform ergeben. § 17 GrEStG 1987 stellt auf verschiedene Typen von Rechtsvorgängen ab und unterliegt die Bestimmung der formal rechtlichen Betrachtungsweise des Grunderwerbsteuergesetzes. Zudem ist § 17 eine Begünstigungsbestimmung, deren

Anwendung nur in den in diesem Paragraphen geregelten Fällen möglich ist. Die Bestimmung ist einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, § 17 Rz 6).

Bei einer einvernehmlichen Auflösung des Vertrages liegen die Voraussetzungen des [§ 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#) jedoch nicht vor (VwGH 19.5.1978, 2031, 2032/76 zitiert in Fellner, w.o., § 17 Rz 44; VwGH 29.11.2001, [2001/16/0489](#)). Dem Argument, die einvernehmliche Rückabwicklung komme im Ergebnis der Feststellung der Ungültigkeit durch das Gericht gleich und widerspräche eine derartige Differenzierung dem Willen des Gesetzgebers, kann daher nicht gefolgt werden.

Zu untersuchen bleibt, inwiefern die vorliegende Aufhebungsvereinbarung dem [§ 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) iVm § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 unterstellt werden kann.

Nach dieser Bestimmung wird die Steuer nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang aus dem Grund der Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen rückgängig gemacht wird. Voraussetzung der Nichtfestsetzung der Steuer ist also die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges auf Grund eines Rechtsanspruches eines daran Beteiligten. Eine solche Rückgängigmachung kann sowohl auf frei vereinbarte Vertragsbestimmungen wie auch auf gesetzliche Tatbestände wie etwa die Unmöglichkeit der Leistung ([§ 878 ABGB](#)), den Erfüllungsverzug ([§ 918 ABGB](#)) oder einen Gewährleistungsanspruch ([§ 922 ABGB](#)) gestützt werden (Fellner, w.o., § 17 Rz 35). Ua. kann auch ein Wiederkaufsrecht – unter den sonst geforderten Voraussetzungen – einen Rechtsanspruch im Sinn des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 begründen (VwGH 7.5.1981, 16/1155, 1156/80). Ein Vertragsbruch durch den anderen Vertragsteil ist geradezu ein Regelfall der Z 2 leg. cit.

Die Bw. macht geltend, dass beide Tatbestände – sowohl ein vertraglich vereinbarter, als auch ein gesetzlicher Rechtsanspruch - vorliegen.

Die Bw. leitet aus § 14 des ursprünglichen Übergabevertrages, wonach Änderungen und Ergänzungen des Vertrages zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform bedürfen, ab, dass der Bw. ein Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges wegen der versehentlichen Übergabe des Grundstückes 1051/5 zustand. Diese übliche Vertragsformulierung normiert nur die Form, in der eventuelle Ergänzungs- und Abänderungsverträge abzuschließen sind. Ein vertraglich bedungenes Rücktrittsrecht wegen Nichterfüllung bestimmter Vertragsbedingungen wurde damit nicht fixiert.

Es besteht andererseits aber auch kein gesetzlicher Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung des Vertrages im Sinne der Z 2, weil diese Bestimmung verlangt, dass sich der Rechtsanspruch auf die Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen gründet. Unter

Vertragsbestimmungen sind alle Bestimmungen des Vertrages zu verstehen, von deren Erfüllung nach dem Willen der Vertragsparteien die Wirksamkeit des Erwerbsgeschäftes abhängig sein soll (Fellner, w.o., § 17 Rz 36). Werden die Bestimmungen des Vertrages nicht eingehalten, so hat der andere Vertragsteil einen Rechtsanspruch auf Aufhebung des Vertrages (VwGH 7.5.1981, 16/1155, 1156/80). Der von der Bw. geltend gemachte Rechtsanspruch im Sinne des [§ 871 ABGB](#) gründet sich aber auf einen Willensmangel beim Abschluss des Rechtsgeschäftes – die Bw. verweist auf einen gemeinsamen Erklärungsirrtum – und nicht auf eine Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen.

Die einvernehmliche partielle Aufhebungsvereinbarung vom 21. Mai 2010 erfüllt hingegen den Tatbestand des [§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#), was zu keiner Steuerbefreiung führen kann, weil die Rückgängigmachung nicht innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld erfolgt ist.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 4. September 2012