

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache GR, Adr, vertreten durch Vertreter gegen den Bescheid des FA GVG vom 26.03.2012, ErfNr. xy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Notariatsakt vom 7. Februar 2000 hat GR die Liegenschaft EZ, seinem Cousin C übergeben und sich dabei als Gegenleistung das Wohnungsrecht für sich und Frau T im dortigen Haus vorbehalten. Der Übergabsvertrag wurde beim Finanzamt ordnungsgemäß angezeigt und die Steuer entrichtet. C wurde als Eigentümer im Grundbuch eingetragen.

Anlässlich der Verlassenschaftsabhandlung nach dem Tod der T im Jahr 2007 wurde auf Anregung des Gerichtskommissärs für GR Rechtsanwalt S als Sachwalter, für die Vertretung im Verlassenschaftsverfahren bestellt. In der Folge haben sich auch Zweifel ergeben, ob GR bei Abschluss des obigen Übergabsvertrages noch „zurechnungsfähig“ gewesen ist. Das zuständige Bezirksgericht W hat daraufhin ein psychiatrisches Gutachten erstellen lassen, in welchem der gerichtlich beeidete Sachverständige, SV, am 15. Juli 2008 zu dem Schluss gekommen ist, dass bei GR eine klinische Intelligenzminderung vorliegt: Nachdem es sich um eine originäre Problematik handle und nicht um einen späteren Abbauprozess, sei auszuschließen, dass sich zwischenzeitlich eine Verbesserung ergeben habe. Bei GR sei daher **mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages im Februar 2000 die Geschäftsfähigkeit nicht mehr gegeben gewesen**. Aufgrund der festgestellten kognitiven Behinderung des Betroffenen wurde mit Beschluss vom 28. Juni 2010 die

bestehende Sachwalterschaft auf alle Rechtsgeschäfte, die über den täglichen Bedarf hinausgehen, und die Vermögensverwaltung erweitert.

In der Folge hat der Sachwalter des GR wegen der „begründeten Bedenken gegen die persönliche Fähigkeit zu Verfügungen im Sinne des § 94 Abs. 1 Z2 GBG“ die Aufhebung des Übergabsvertrages vom 7. Februar 2000 betrieben und letztlich wie folgt durchgesetzt.

Am 24. November 2011 haben GR, vertreten durch seinen Sachwalter, und C den gegenständlichen **Dissolutionsvertrag** geschlossen:

II. Aufhebung

Die Parteien heben den Übergabsvertrag vom 7. 2. 2000 vollinhaltlich auf.

Im Zuge der Rückabwicklung des Vertrages verpflichtet sich GR Aufwendungen in Höhe von 9.543,25 Euro, welche C in Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Liegenschaftserwerb gehabt hat, rückzuerstatten.

IV. Übergabszeitpunkt

Die tatsächliche Rückgabe des Vertragsgegenstandes ist bereits am 1.10.2011 erfolgt.

VII. Rechtswirksamkeit

Dieses Rechtsgeschäft bedarf der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung des Bezirksgerichtes W.

VIII Nebenbestimmungen

*Festgestellt wird, dass **hinsichtlich des gegenständlichen Aufhebungsvertrages keine Grunderwerbsteuer (GrEST) zu bezahlen ist** und wird seitens des C gemäß § 17 GrESTG der Antrag auf Rückzahlung der seinerzeit gezahlten GrEST gestellt.*

Das Finanzamt hat die geltend gemachte Steuerfreiheit nach § 17 GrESTG 1987 nicht zuerkannt und für diesen Dissolutionsvertrag mit Bescheid vom 26. März 2012 die GrEST mit 3,5 % vom dreifachen Einheitswert des Grundstückes (88.733,52 Euro) in Höhe von 3.105,67 Euro festgesetzt, da es nicht ausreichend sei, mit Wahrscheinlichkeiten zu argumentieren.

Dagegen hat GR, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf, am 11. April 2012 Berufung erhoben, weil aufgrund des Sachverständigengutachtens vom 28. Juni 2010 mit Gewissheit davon auszugehen sei, dass bereits bei Abschluss des Übergabsvertrages vom 7. Februar 2000 Geschäftsunfähigkeit vorgelegen habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2012 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen, weil kein nichtiges oder erfolgreich angefochtenes Rechtsgeschäft im Sinne des § 17 Abs. 3 GrESTG 1987 vorliege, sondern bloß eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung.

Der Bf hat daraufhin rechtzeitig einen Vorlageantrag gestellt, weil aufgrund des Ergebnisses des Pflegschaftsverfahrens feststehe, dass der Übergabsvertrag vom 7. Februar 2000 nicht rechtswirksam zustande gekommen und damit ungültig sei. Das wirtschaftliche Ergebnis sei mit dem Dissolutionsvertrag beseitigt worden, sodass

der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Z3 GrEStG erfüllt sei. Der Dissolutionsvertrag sei für die Rückabwicklung zwingend erforderlich gewesen, da nach den grundbücherlichen Vorschriften zur Wiederherstellung des früheren Rechtsbestandes eine Urkunde erforderlich sei. Der Übergabsvertrag müsse in Form eines contrarius actus aufgehoben werden. Es könne keine Rolle spielen, ob ein ungültiges Rechtsgeschäft außergerichtlich aufgehoben werde, oder durch Gerichtsurteil. Der Bf stellt unter Berufung auf die höchstgerichtlichen Entscheidungen, VwGH 23.10.2008, 2007/16/0230, und VwGH 18.9.2007, 2007/16/0037, den Antrag, dass die GrESt mit Null festgesetzt werde. Das Finanzamt hat die Berufung am 13. August 2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage, insbesondere durch die Einsicht des Finanzamtes in den Gerichtsakt z und die zugrundeliegenden Urkunden, ausreichend erwiesen.

Rechtslage

§ 17 GrEStG 1987: Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer

Gemäß **Abs. 1** des § 17 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren ... rückgängig gemacht wird,
2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt wurden,
3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,
4. wenn das geschenkte Grundstück ...

Nach **Abs. 2** dieser Bestimmung gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß, wenn zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich ist, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt.

Abs. 3 der Bestimmung kommt in Fällen der Herabsetzung der Gegenleistung zur Anwendung.

Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach **Abs. 4** der Bestimmung auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern.

Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind gemäß **Abs. 5** 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.

Erwägungen

Strittig ist, ob für den Dissolutionsvertrag vom 24. November 2011 GrESt vorzuschreiben ist oder ob eine Festsetzung aufgrund der Bestimmung des § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 zu unterbleiben hat.

Bei dem Anspruch nach § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 auf Nichtfestsetzung der Steuer handelt es sich um einen selbständigen (gegenläufigen) Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, der den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lässt.

Die GrESt 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 vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001).

§ 17 Abs. 2 GrEStG 1987 regelt somit jene Fälle der Nichterhebung der Steuer, wenn der Erwerber bereits - wie im gegenständlichen Fall - grundbücherlicher Eigentümer geworden ist. § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 bezieht sich aber ausdrücklich nur auf die Fälle der Ziffern 1, 2 und 4 des § 17 Abs. 1 GrEStG 1987, nicht aber auf jene der Ziffer 3 dieser Gesetzesstelle. Dies deshalb, weil ein ungültiges Rechtsgeschäft begrifflich nicht rückgängig gemacht werden kann (Arnold, Kommentar zum GrEStG, Band II, § 17 Rz. 64). Hier kommt es durch die Anfechtung des ungültigen Rechtsgeschäftes zu keinem weiteren Erwerbsvorgang. Im Falle der erfolgreichen Anfechtung ist ein gegenläufiges Rechtsgeschäft nicht mehr notwendig.

Demnach ist es – entgegen der Meinung des Bf. - nach dem Willen des Gesetzgebers sehr wohl von Bedeutung, wie die Wirkungen des ursprünglichen Rechtsgeschäftes beseitigt werden, ob das ursprüngliche Rechtsgeschäft einvernehmlich rückgängig gemacht wird oder aber mit Erfolg eine Anfechtung durchgeführt wird. 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 GrEStG. Zudem ist § 17 eine Begünstigungsbestimmung, deren Anwendung nur in den in diesem Paragraphen ausdrücklich geregelten Fällen möglich ist. Die Bestimmung ist einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, § 17 Rz. 6).

Nach der Judikatur des VwGH liegen bei einer einvernehmlichen Auflösung des Vertrages die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 nicht vor (zuletzt VwGH 29.11.2001, 2001/16/0489). Dem Argument des Bf., es könne keine Rolle spielen, ob ein ungültiges Rechtsgeschäft außergerichtlich aufgehoben werde, oder durch Gerichtsurteil, kann daher nicht gefolgt werden.

Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt, so ist überdies festzustellen, dass die Vertragsparteien die Vereinbarung aus dem Jahr 2000 nicht bloß wegen mangelnder Geschäftsfähigkeit aufgehoben haben, sondern haben sie mit der einvernehmlichen Dissolutionsvereinbarung auch weitere Regelungen über einen Aufwandsersatz an den seinerzeitigen Übernehmer getroffen. Dies unterstreicht die eigenständige, weitergehendere Willensbildung zwischen den Parteien und widerspricht dem vom Bf. angesprochenen schlichten contrarius actus.

Eine Steuerfreiheit des gegenständlichen Dissolutionsvertrages, der grundsätzlich einen zweiten Erwerbsvorgang beinhaltet, kommt daher nicht in Betracht.

Die einvernehmliche Dissolutionsvereinbarung vom 24. November 2011 würde allenfalls den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 erfüllen, was aber in concreto ebensowenig zu einer Steuerbefreiung führen kann, weil die Rückgängigmachung nicht innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld erfolgt ist.

Dem Beschwerdevorbringen, der Dissolutionsvertrag sei für die Rückabwicklung zwingend erforderlich gewesen, da nach den grundbücherlichen Vorschriften zur Wiederherstellung des früheren Rechtsbestandes eine Urkunde erforderlich sei, ist entgegenzuhalten:

Nach den allgemeinen bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen kann eine nicht geschäftsfähige Person weder verfügen noch sich verpflichten. Verpflichtende Geschäfte, die er allein vornimmt, sind bis zur Genehmigung durch den Sachwalter schwebend unwirksam.

Verweigert dieser wie im gegenständlichen Fall die Genehmigung, so ist das Geschäft als von Anfang an ungültig anzusehen. In einem solchen Fall kann das Grundbuchsgericht gemäß § 131 GBG ff. eine gegenstandslose Eintragung von Amts wegen löschen. Eine Eintragung ist gegenstandslos, soweit das ihren Gegenstand bildende Recht nicht besteht. Voraussetzung für die Löschung ist, dass die Gegenstandslosigkeit der Eintragung offenkundig oder durch öffentliche oder gerichtlich oder notariell beglaubigte Urkunden nachgewiesen ist. Die gegenstandslos gewordene Eintragung des C als Eigentümer der Liegenschaft hätte daher von Amts wegen durch Darlegung der Ungültigkeit des damaligen Rechtsgeschäftes und Aufsandungserklärung des C gelöscht werden können.

Der Verweis auf das Erkenntnis, VwGH 23.10.2008, 2007/16/0230, ist nicht zielführend, weil in diesem Fall die Grest-Erstattung innerhalb der 3 Jahres Frist erfolgt ist.

Ebensowenig kann das Erkenntnis, VwGH 18.9.2007, 2007/16/0037, der Beschwerde zum Erfolg verhelfen, weil es dabei um die Rückerstattung der Gerichtsgebühr gegangen ist.

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

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 11. August 2014