

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Notar, vom 23. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 8. April 2003 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

### Entscheidungsgründe

A.B.C. (in der Folge bloß: A.B.) und dessen damalige Gattin N.N. waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaften EZ 123, KG A-Dorf (Baufläche), sowie EZ 456, gleiche KG, samt dem darauf befindlichen Wohnhaus A-Dorf-1. Nach der Scheidung veräußerte A.B. seinen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 123 an seine geschiedene Gattin um einen Kaufpreis von S 50.000,00. Seinen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 456 wiederum verkaufte A.B. an den damaligen Lebensgefährten von N.N. und nunmehrigen Berufungswerber (Bw.) um einen Kaufpreis in Höhe von S 150.000,00 zuzüglich Übernahme mehrerer auf dieser Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellter Darlehensverbindlichkeiten. Weiters ist in der Vertragsurkunde noch festgehalten, dass zugunsten des Landes Kärnten ein Veräußerungsverbot einverleibt sei, welches vom Erwerber übernommen werde. Die Unterfertigung der Urkunde durch die Vertragsparteien erfolgte am 20. Jänner 2000.

Das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden: FA) setzte dem Bw. gegenüber im Rechtsmittelweg für dessen Erwerb Grunderwerbsteuer (GrESt) im Ausmaß von S 41.322,00 fest. Diese mittels Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2001 erfolgte Abgabenvorschreibung erwuchs in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom 5. März 2003 beantragte der Bw., die von ihm für den Erwerb vom 20. Jänner 2000 bezahlte GrESt gemäß § 17 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) rückzuerstatten. Begründend dazu führte der Bw., unter Hinweis auf dem Antrag beigelegte Urkunden, aus, der zwischen ihm und A.B. hinsichtlich der Liegenschaft EZ 456 am 20. Jänner 2000 abgeschlossene Kaufvertrag sei mit Auflösungsvertrag vom 11. April 2002 wieder aufgehoben worden. Ebenfalls am 11. April 2002 habe A.B. diesen freien Hälftenanteil dann an N.N. veräußert. Das als Auflösungsvertrag überschriebene und vom Bw. und A.B. unterfertigte Schriftstück ist mit 11. April 2002 datiert. Dem gleichfalls beigelegten Kaufvertrag, dieser allerdings datiert mit 10. April 2002, ist zu entnehmen, dass A.B. damit N.N. seinen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 456 um einen Barpreis in Höhe von € 10.991,00 sowie gegen Übernahme der auf diesem Hälftenanteil lastenden Verbindlichkeiten veräußert hat. Der vereinbarte Barkaufpreis sei dem Verkäufer von der Käuferin bereits bezahlt worden. Notariell beglaubigt wurden die Unterschriften dieser beiden Vertragsparteien am 11. April 2002.

Unter Hinweis auf den Inhalt der vorgelegten Urkunden, insbesondere darauf, dass der Kaufvertrag schon einen Tag vor dem Auflösungsvertrag abgeschlossen worden sei, wies das FA mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid den Antrag des Bw. auf Abänderung des Bescheides vom 23. Februar 2001 gemäß § 17 GrEStG als unbegründet ab. Bei der gegebenen Sachlage könne nicht davon gesprochen werden, der Verkäufer habe wieder die freie und ungehinderte Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt, wie dies nach der zu § 17 GrEStG ergangenen Judikatur der Höchstgerichte gefordert werde. Die Rückgängigmachung sei erkennbar nur zu dem Zweck erfolgt, um das Grundstück gleichsam uno actu an die schon im Voraus bestimmte neue Käuferin (N.N.) zu übertragen.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. zunächst damit, dass der Kaufvertrag zwischen A.B. und N.N. tatsächlich erst am 11. April 2002 abgeschlossen worden wäre, was auch aus der Beglaubigung der Unterschriften an eben diesem Tag hervorgehe. Eine berichtigte Urkunde liege bei. Weiters wäre die Liegenschaft mit einem Wohnbauförderungsdarlehen belastet und ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes Kärnten einverleibt gewesen. Nachdem die Lebensgemeinschaft zwischen ihm und N.N. beendet gewesen wäre, sei er von der gemeinsam bewohnten Liegenschaft EZ 456 nach B-Dorf verzogen. Die Voraussetzungen für die Erreichung einer Zustimmung des Landes zum Veräußerungsverbot wären nicht vorgelegen, weshalb die einzige Möglichkeit gewesen sei, den ursprünglichen Kaufvertrag vom 20. Jänner 2000 wieder aufzulösen. Der Auflösungsvertrag sei daher in ernster Absicht abgeschlossen worden, ebenso habe A.B. die freie und ungehinderte Verfügungsmacht wiedererlangt, was auch durch den Weiterverkauf an N.N. dokumentiert sei. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid

aufzuheben und die aufgrund des Kaufvertrages vom 20. Jänner 2000 festgesetzte GrESt zu erstatten.

Nach Durchführung einer ergänzenden Befragung des A.B. wies das FA die Berufung als unbegründet ab und führte weiters aus, dass der als Auskunftsperson einvernommene A.B. angegeben hatte, alle drei Beteiligten hätten sich an den Notar gewendet, um die Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft nach dem Scheitern der Beziehung zwischen N.N. und dem Bw. zu regeln, zumal der Kaufvorgang vom Jänner 2000 im Frühjahr 2002 noch immer nicht grunbücherlich durchgeführt gewesen wäre. Abgesehen davon hätte A.B. überhaupt kein Interesse an einen Rückerwerb gehabt und sei von vornherein klar gewesen, dass die Weiterveräußerung des freien Hälftenanteiles an der Liegenschaft an N.N. erfolgen würde.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz betonte der Bw. nochmals den seiner Meinung nach entscheidenden Umstand, dass eine Weiterveräußerung mangels Zustimmung durch das Land Kärnten zum einverleibten Veräußerungsverbot nicht möglich gewesen wäre.

Aufgrund ergänzender Ermittlungen seitens des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz, so durch nochmalige Befragung des A.B. als Auskunftsperson und Einholung einer Auskunft von einem Organwalter des Landes Kärnten, Abteilung Wohnbauförderung (in der Folge: WBF), sowie nach dem sonstigen Inhalt der Verwaltungsakten war von nachstehendem Sachverhalt als erwiesen auszugehen:

Nachdem die Lebensgemeinschaft zwischen N.N. und dem Berufungswerber Anfang 2002 sich ihrem Ende zugeneigt hatte, der Bw. aus dem gemeinsam bewohnten Haus A-Dorf-1 ausgezogen war und die Beteiligten bemüht waren, hinsichtlich der Eigentumsverhältnisse am verfahrensgegenständlichen Grundstück Regelungen zu treffen, machte der Bw. schließlich den Vorschlag, N.N. solle seinen (bis dahin noch nicht verbücherten) Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 456 , KG A-Dorf, in ihr Eigentum übernehmen. Zu diesem Zeitpunkt war die auf dieser Liegenschaft grunbücherlich sichergestellte WBF-Darlehensverbindlichkeit nach Zustimmung des Landes Kärnten anstelle des A.B. schon längere Zeit auf den Bw. übertragen worden und lauteten die Darlehensvorschreibungen auch nicht mehr, wie bisher, auf A.B. und N.N., sondern auf den Bw. und N.N.. A.B. hatte keinerlei Interesse, den an den Bw. im Jänner 2000 veräußerten Hälftenanteil wieder zurückzuerwerben, weder für sich noch zum Zwecke eines Weiterverkaufes an einen Dritten. Da für den ins Auge gefassten Verkauf des Hälftenanteiles vom Bw. an N.N. die Beteiligung des A.B. an sich gar nicht erforderlich gewesen wäre, sollte dessen Teilnahme am Termin bei dem die ganze Angelegenheit abwickelnden Notar vermeintlich nur erfolgen, um endlich eine Richtigstellung des Grunbuchstandes zu

erwirken. Erst im Zuge der gemeinsamen Besprechung am 10. April 2002 beim Notar unterbreitete dieser den für die Beteiligten völlig überraschenden Vorschlag, den zwischen dem Bw. und A.B. am 20. Jänner 2000 abgeschlossenen Kaufvertrag wieder aufzulösen und gleichzeitig einen neuen Kaufvertrag über den gleichen Hälftenanteil zwischen N.N. und A.B. abzuschließen. Als Begründung für diese von den Parteien angesichts deren Absicht als ungewöhnlich angesehene Vorgangsweise war vom Notar angeführt worden, dass die gesamte Abwicklung des Rechtsvorganges, insbesondere die grundbürgerliche Durchführung, diesfalls leichter und unkomplizierter vorzunehmen wäre. Von möglichen Problemen bezüglich der Wohnbauförderung war damals nicht die Rede. Wenn auch die unterschiedliche Datierung der Urkunden (Kaufvertrag vom 10. April 2002, Auflösungsvertrag vom 11. April 2002) bis dato nicht aufgeklärt werden konnte, so ist nach der glaubwürdigen Angabe des A.B., er hätte nur einmal, nämlich am 10. April 2002, zwischen 15:00 und 16:00 Uhr, einen Termin beim Notar gehabt und könne sich nicht an einen weiteren Termin im fraglichen Zeitraum erinnern, von einem Schreibfehler auszugehen und sohin der 10. April 2002 als Tag der Unterzeichnung beider Urkunden anzusehen. Nicht zutreffend ist die Angabe im Kaufvertrag vom 10. April 2002, wonach A.B. als Verkäufer den vereinbarten Kaufpreis (€ 10.991,00) schon zuvor von der Käuferin N.N. ausgefolgt erhalten habe. Tatsache ist vielmehr, dass weder eine Rückerstattung des Kaufpreises in Höhe von S 150.000,00 aus dem Vertrag vom 20. Jänner 2000 durch A.B. an den Bw. erfolgte, noch eine Zahlung aufgrund des Vertrages vom 10. April 2002 von N.N. an A.B. vorgenommen worden ist. Es war dann nämlich unter den Beteiligten vereinbart worden, dass N.N. den von ihr dem A.B. geschuldeten Kaufpreis für A.B. direkt an den Bw. (zurück-) bezahlen sollte, was dann in der Folge auch geschehen ist.

Hinsichtlich der in der Berufung angeführten Begründung für die gewählte Vorgangsweise bei der Vertragsgestaltung, wonach anderenfalls eine Zustimmung des Landes Kärnten zum einverleibten Veräußerungsverbot nicht erteilt worden wäre, ist zu bemerken, dass sich derartiges aus den maßgeblichen Bestimmungen des Kärntner Wohnbauförderungsgesetzes 1997, LGBl. Nr. 60/1997, in der damals anzuwendenden Fassung, nicht ergibt. Überdies hat ein, mit den damaligen Vorgängen sogar persönlich befasster, Organwalter des Landes Kärnten dem UFS gegenüber auf Befragen hin angegeben, dass die Zustimmung des Landes selbstverständlich auch bei einem Erwerb durch N.N. vom Bw. erteilt worden wäre. Auch wäre die Tatsache der nicht erfolgten Verbücherung des ersten Erwerbsvorganges vom Jänner 2000 einer Zustimmung nicht entgegengestanden, da diese nur von in der Person eines potenziellen Erwerbers gelegenen Voraussetzungen abhängig sei, welche offenkundig von N.N. erfüllt wurden, da die Darlehensvorschreibungen nach April 2002 nur mehr an diese ergangen waren. Der ungewöhnliche Umweg über eine Rückveräußerung vom Bw. an A.B. sei

jedenfalls für die Erlangung der Zustimmung des Landes zur Veräußerung an N.N. nicht erforderlich gewesen.

Dieser als erwiesen anzunehmende Sachverhalt wurde dem Bw. zur Wahrung des Parteiengehörs und Abgabe einer allfälligen Stellungnahme mitgeteilt. Eine Äußerung des Bw. hiezu ist nicht erfolgt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

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. Nach Abs. 4 leg. cit. ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern, wenn in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt ist.

Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2. April 1984, 82/16/0165, vertritt der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass für eine steuerlich anzuerkennende Rückgängigmachung der Verkäufer jene (freie) Verfügungsmacht wiedererlangen muss, die er vor Vertragsabschluss innehatte. Diese Voraussetzung ist jedoch nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer erfolgt und Auflösung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam *uno actu* vollzogen werden, da der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, diesfalls nicht wiedererlangt (VwGH vom 19. März 2003, 2002/16/0258). Eine solche Rückgängigmachung liegt somit dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, um gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 14 zu § 17; VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0331, und vom 26. April 2001, 2000/16/0871). Entscheidend für die Rückgängigmachung ist folglich, dass die Vertragspartner einander derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Stellung wieder erlangt. Dies bedeutet, dass der Veräußerer die ihm als ursprünglichen Verkäufer des in Rede stehenden Grundstückes zustehende Möglichkeit zurückerhalten muss, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und seinen Vorstellungen abzuschließen. Eine solche Wiederherstellung des früheren Zustandes findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Verkäufer geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (Fellner, a.a.O, Rz 14a; VwGH vom 12. Oktober 1964, 767/64).

Im gegenständlichen Fall ist nach den vom Bw. unbestritten gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen der Berufungsbehörde unzweifelhaft davon auszugehen, dass eine ernsthafte Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges vom 20. Jänner 2000 zwischen dem Bw. und A.B. gerade nicht erfolgte. Die Rückgängigmachung wurde nur zu dem Zweck vorgenommen, um den Verkauf des Hälftenanteiles an der Liegenschaft EZ 456 an die vom Bw. vorgeschlagene N.N., welche die gegenständliche Liegenschaft auch nach der Trennung vom Bw. weiterhin bewohnt hatte, zu ermöglichen. Auch wurden der Auflösungsvertrag und der neue Kaufvertrag zwischen A.B. und N.N. anlässlich eines einzigen Termines beim Notar am 10. April 2002, also gleichsam uno actu, abgeschlossen. Von einer freien Verfügungsmöglichkeit des A.B. über den verfahrensgegenständlichen Grundstücksanteil kann daher nicht die Rede sein. Überdies hatte A.B., auch schon im erstinstanzlichen Verfahren, angegeben, er hätte überhaupt kein Interesse an einem Rückerwerb, weder für eigene Zwecke, noch zum Zweck einer allfälligen Weiterveräußerung an einen unbeteiligten Dritten, gehabt. Vielmehr wäre nach dessen glaubhaften Ausführungen seine Teilnahme am Notartermin nur zur Bereinigung des Grundbuchsstandes beabsichtigt gewesen. An einen Rückerwerb sei bis dahin nie gedacht worden oder dies etwa Thema einer Unterredung gewesen. In dieses Bild fügt sich noch, dass eine Rückstellung der seinerzeit bezahlten Gegenleistung nicht erfolgte, sondern der von N.N. nunmehr geschuldete Barkaufpreis stellvertretend für den bei einer ernsthaft gemeinten Auflösung durch A.B. rückzuerstattenden ursprünglichen Kaufpreis direkt von ihr an den Bw. ausbezahlt worden ist. Wenn auch nur ein Indiz, so spricht auch dies gegen eine Wiederherstellung des früheren Zustandes im Sinne einer freien Verfügungsmöglichkeit des A.B.. Damit ist aber das Schicksal der vorliegenden Berufung bereits entschieden.

Der Umstand, dass der Erwerbsvorgang vom 20. Jänner 2000 grundbücherlich noch gar keinen Niederschlag gefunden hatte, ist für die steuerrechtliche Frage einer echten Rückgängigmachung nicht weiter von Belang (Fellner, a.a.O., Rz 14; VwGH vom 30. März 2000, 99/16/0403, und vom 9. August 2001, 2000/16/0085).

Wenn nun der Bw. vorbringt, eine unmittelbare Weiterveräußerung des in Rede stehenden Grundstücksanteiles durch ihn wäre an einer Zustimmung des Landes aufgrund des einverleibten Veräußerungsverbotes gescheitert und daher unmöglich gewesen, so ist dem die Angabe des Organwalters des Landes entgegenzuhalten, dass eine derartige Zustimmung aufgrund der maßgeblichen Bestimmungen des Kärntner Wohnbauförderungsgesetzes sehr wohl erteilt worden wäre, sofern ein potenzieller Erwerber die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt hätte, was in der Person der N.N. dann auch der Fall gewesen sei. Auch der diesbezügliche Einwand des Bw. musste sohin ins Leere gehen.

Abgesehen davon, dass die vom Notar den Beteiligten gegebene Begründung für die gewählte Vorgangsweise, nämlich eine Erleichterung bei der grundbürgerlichen Abwicklung, nicht zu überzeugen vermag, ist zu bemerken, dass auch damit der Umstand, dass eine ernsthafte Rückgängigmachung nicht gewollt war und auch nicht durchgeführt wurde, sondern diese nur formell zum Zwecke der Weiterveräußerung an die vom Bw. vorgeschlagene Käuferin erfolgte, nicht mehr entscheidungsrelevant beeinflusst werden konnte.

Zusammengefasst kann daher gesagt werden, dass beim gegebenen Sachverhalt eine ernsthafte Rückgängigmachung des ursprünglichen Erwerbsvorganges nicht nachgewiesen werden konnte, der seinerzeitige Verkäufer nicht seine frühere freie Verfügungsmacht wiedererlangt hatte, und die gleichsam uno actu durchgeführte Weiterveräußerung auf eine vom Bw. vorgeschlagene bzw. namhaft gemachte Person erfolgte. Auch wurde die ursprüngliche (Bar-) Gegenleistung von A.B. nicht rückerstattet, sondern wurde ein abgekürzter Zahlungsfluss von N.N. direkt an den Bw. vorgenommen.

Der angefochtene Bescheid, mit dem der Antrag des Bw. auf Abänderung der rechtskräftigen GrESt-Festsetzung im Sinne einer Rückerstattung vom FA als unbegründet abgewiesen worden war, erweist sich sohin als mit dem Gesetz sowie der hiezu einhellig vertretenen Ansicht von Lehre und höchstgerichtlicher Judikatur im Einklang stehend, weshalb der dagegen erhobenen Berufung ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 29. Dezember 2005