



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. September 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung gemäß § 17 GrESTG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 29. Jänner 2007 mit der Gattin R (= Berufungswerberin, Bw) abgeschlossenen "Kauf- und Übergabsvertrag" ist C Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ1 (bebautes Grundstück). Der Erwerb erfolgte 1989; im Lastenblatt ist eine Wohnbauförderung des Landes lt. Schuldschein aus 1990 besichert. Unter Punkt I. ist abschließend festgehalten, die Vertragsteile hätten 1989 die Ehe geschlossen; sie hätten das Grundstück gemeinsam angeschafft und das Haus, bei dem es sich um die Ehewohnung handle, gemeinsam errichtet. Gemäß Punkt II. überträgt nunmehr C das hälftige Miteigentum an der Liegenschaft an die Bw, welche als Gegenleistung (Punkt III.) zwei Darlehen – Wohnbauförderungsdarlehen mit aushaftend € 34.907,39, Darlehen der Sparkasse mit aushaftend € 29.781,36 – je zur Hälfte in ihre Zahlungspflicht übernimmt.

Laut Abgabenerklärung Gre 1 samt beiliegenden Bankbestätigungen beträgt die Gegenleistung € 32.344,38.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheiden vom 6. März 2007 zum Betreff "Übergabevertrag vom 29. Jänner 2007 mit C" ausgehend von der hälftigen Schuldübernahme 1. die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 646,88 sowie 2. die Schenkungssteuer im Betrag von € 216,76 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheide vom 6. März 2007). Beide Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2007 wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass im Rahmen der vorgelegten Scheidungsvereinbarung (Vergleich vom 8. Juni 2007) das der Steuervorschreibung zugrunde liegende Rechtsgeschäft aufgehoben und rückabgewickelt worden sei. Es wurde dazu die Rückerstattung der Steuern beantragt.

Laut Punkt 6. der Scheidungsvereinbarung wurde das Haus (Ehewohnung) "*ursprünglich gemeinsam errichtet und war der Zweitantragsteller hingegen Alleineigentümer. Durch Kauf- und Übergabsvertrag vom 29.1.2007 hat die Erstantragstellerin den Hälfteanteil übergeben bekommen, wobei sie sich darüber hinaus verpflichtet hat, die aushaftenden Darlehen auf der Liegenschaft zur Hälfte in die Zahlungspflicht zu übernehmen. Die grundbücherliche Durchführung dieser Eigentumseinverleibung erfolgte durch Beschluss des BG ... vom 23.4.2007. Die Vertragsteile kommen nunmehr überein, den Kauf- und Übergabsvertrag vom 29.1.2007 aufzuheben und entsprechend rückabzuwickeln, sodass C wiederum Alleineigentümer der Liegenschaft wird. ... Dazu übergibt mit Rechtswirksamkeit der Ehescheidung die Erstantragstellerin dem Zweitantragsteller diesen Hälfteigentumsanteil an der Liegenschaft, so wie die Liegenschaft liegt und steht, wobei der Zweitantragsteller wiederum für alle Schulden auf dem Haus aufzukommen hat. ...*"

Sämtliche mit der Rückabwicklung verbundenen Kosten trägt die Bw (Punkt 11.).

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 11. September 2007, StrNr, den Antrag auf "Rückerstattung der Grunderwerbsteuer für Kauf- und Übergabevertrag vom 29.1.2007" abgewiesen und begründend ausgeführt:

"Da bereits bei Errichtung des Kauf- und Übergabevertrages feststand, dass sowohl die Liegenschaft gemeinsam erworben und das Haus gemeinsam errichtet wurde – also das wirtschaftliche Eigentum je zur Hälfte bereits existierte (die ersten Pfandrechte für den Bau wurden bereits 1990 im Grundbuch eingetragen) – sind sämtliche Fristen für einen Antrag auf Rückerstattung der Steuer abgelaufen. Die Übertragung im Zuge der Scheidung kann daher auch nicht als Rückgängigmachung des Kauf- und Übergabevertrages gesehen werden sondern als weiterer Vorgang im Sinne des § 1 GrEStG".

In der dagegen erhobenen Berufung wurde unter Verweis auf die Zielsetzung des § 17 GrEStG eingewendet, entgegen der Ansicht des Finanzamtes könne als Beginn der in Abs. 1 Z 1 leg. cit. vorgesehenen Dreijahresfrist nur der Abschluss des Vertrages am 29. Jänner 2007

herangezogen werden. Maßgeblich sei das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründe, welche Urkunde erst einverleibungsfähig sei. Die streitgegenständliche Grunderwerbsteuer dazu sei auch erst im März 2007 vorgeschrieben worden. Der Begriff des "wirtschaftlichen Eigentums", worauf das Finanzamt und damit auf einen früheren Zeitpunkt des Vorliegens desselben abstelle, sei dem Grunderwerbsteuerrecht fremd und könne in Zhg. ua. mit der Rückerstattung der Steuer keine Rechtswirkungen zeitigen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2008 wurde dahin begründet, nach § 1 GrEStG unterlägen der Steuer sämtliche Eigentumserwerbe an Liegenschaften. Aufgrund des gemeinsamen Erwerbes und Errichtung des Wohnhauses hätte die Bw 1989/1990 ihren anteiligen Erwerb dem Finanzamt erklären müssen, an welchem Versäumnis die Verbücherung erst im Jahr 2007 nichts ändere. Da die Bw sohin seit ca. 1990 Hälfteigentümerin gewesen sei, habe der Fristenlauf iSd § 17 GrEStG bereits dazumal begonnen.

Im Vorlageantrag vom 23. Jänner 2008 wurde darauf repliziert, für die Entstehung der Grunderwerbsteuerpflicht sei unmaßgeblich, in welchem Verhältnis die Ehegatten zur Errichtung eines Gebäudes beigetragen hätten. Maßgebend sei vielmehr das den Anspruch auf Übereignung begründende Rechtsgeschäft, somit der Vertrag vom 29. Jänner 2007, sodass sämtliche Fristen gewahrt und die Voraussetzungen für die Rückerstattung vorliegen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Das Gesetz bindet die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, das ist das (obligatorische) Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111). Es ist daher vorab festzuhalten, dass – entgegen der Rechtsansicht der Bw – das Grunderwerbsteuerrecht weder vom Urkundenprinzip getragen wird (dies im Gegensatz zum Gebührenrecht) noch, dass es einer *verbücherungsfähigen* Urkunde bedarf, um einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang iSd Tatbestände nach § 1 GrEStG zu verwirklichen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung unterliegen der Grunderwerbsteuer ebenso Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Diese Norm läßt daher zwar eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu. Die Möglichkeit, eine

Liegenschaft zu verwerten, ohne selbst einen Anspruch auf Übereignung an derselben zu besitzen, kann nach § 1 Abs. 2 GrEStG allerdings nur durch einen **Rechtsvorgang** verschafft werden, mit dem dem Anderen bzw. Dritten die Verwertungsbefugnis eingeräumt wird (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0199, 0200). Das heißt, bei dem der Besteuerung unterliegenden Rechtsvorgang muss es sich um eine dem Berechtigten kraft rechtsgeschäftlicher Vereinbarung eingeräumte Ermächtigung handeln, über ein bestimmtes Grundstück zu verfügen (VwGH 30.4.1999, 97/16/0503).

Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes, die Bw habe bereits 1989/1990 "wirtschaftliches Eigentum" aufgrund der im Vertrag festgehalten "gemeinsamen Anschaffung bzw. gemeinsamen Errichtung des Wohnhauses" erworben, somit bereits dazumal vermeintlich den Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht, ist aber bei der gegebenen Sachlage, dass nämlich die Bw offensichtlich im Zuge der Wohnhauserrichtung (bloß) einen finanziellen Beitrag geleistet hatte, vielmehr davon auszugehen, dass ihr zwar ein schuldrechtlicher Anspruch gegenüber dem Ehegatten auf Abgeltung der von ihr erbrachten Leistungen zugestanden hat und worüber im Scheidungsvergleich auch im Weiteren noch verfügt wurde. Allein der geleistete finanzielle Beitrag kann aber diesfalls nicht einer erforderlichen rechtsgeschäftlich einzuräumenden Ermächtigung hinsichtlich einer weitreichenden wirtschaftlichen Verfügung bzw. einer Verwertungsbefugnis über das Grundstück gleichgehalten werden.

Gem. § 17 Abs. 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag ua. nach Z 1 dann 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 dieser Bestimmung ist die Steuer dann, wenn sie in den Fällen der Abs. 1 bis 3 bereits festgesetzt wurde, auf Antrag entsprechend abzuändern (herabzusetzen). In Abs. 5 wird bestimmt, dass Anträge nach Abs. 1 bis 4 bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen sind, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist.

Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der gesetzlich normierten Frist wieder (vollständig) beseitigt werden. § 17 verfügt daher die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. Das entspricht auch der materiellen Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes, den Grundstücksverkehr und nicht bloße (zu Verträgen verdichtete) Absichten zu besteuern. Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet (VfGH 20.6.1986, G 229/85; VfGH 24.9.2003, B 706/00).

"Rückgängig gemacht" ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss inne hatte (VwGH 28.9.2000, 97/16/0326). Eine echte Rückgängigmachung liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH daher (nur) vor, wenn der Veräußerer die ihm ursprünglich als Eigentümer der Liegenschaft zustehende Möglichkeit, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und nach seinen Vorstellungen abzuschließen, zurückerhält (vgl. VwGH 21.1.1998, 97/16/0345; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 14 - 15 zu § 17).

Im Gegenstandsfalle wurde im Rahmen des Scheidungsvergleiches vom Juni 2007 eine Parteienvereinbarung über die vollständige Rückabwicklung des zuvor im Jänner 2007 abgeschlossenen Kauf- und Übergabevertrages getroffen in der Weise, dass die Bw ihr Hälfteeigentum wieder zurücküberträgt und der Ehegatte wiederum Alleineigentümer wird, was bedeutet, dass der Ehegatte als vormaliger Veräußerer/Übergeber sohin seine ursprüngliche Rechtsstellung vollständig wiedererlangt, die er vor dem Vertragsabschluss am 29. Jänner 2007 inne hatte. Gleichzeitig wurden auch die wirtschaftlichen Folgen dahingehend beseitigt, dass der Ehegatte wiederum für alle Schulden/Darlehen aufzukommen und die Bw sämtliche mit der Rückübertragung anfallenden Kosten zu tragen hat.

In Anbetracht dieser Umstände kann daher nach Ansicht des UFS von einer "Rückgängigmachung" iS obiger Rechtsprechung ausgegangen werden.

Allein in Streit gezogen ist sohin der Beginn des Fristenlaufes gem. § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wonach die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld erfolgen muss.

Abgesehen davon, dass die Bestimmungen des § 17 GrEStG - entgegen dem Dafürhalten der Bw - für alle Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG gelten (vgl. VwGH 3.6.1993, 90/16/0144-0146), ist aber gegenständlich zufolge des Obgesagten auszuschließen, dass allein der finanzielle Beitrag der Bw in den Jahren 1989/1990 in Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnhauses dazu führte, dass ihr iSd § 1 Abs. 2 GrEStG auch die "wirtschaftliche Verfügungsmacht" eingeräumt worden war in der Weise, dass sie über die Liegenschaft verwertungsbefugt gewesen wäre.

Zudem steht fest, dass die Steuervorschreibung am 6. März 2007 zum Betreff "Übergabevertrag vom 29. Jänner 2007 mit C" und damit zu diesem Erwerbsvorgang erfolgte, sodass nach dem Dafürhalten des UFS der Antrag auf Rückerstattung nach § 17 überhaupt nur in Konnex mit dem der diesbezüglichen Steuervorschreibung zugrunde liegenden

Erwerbsvorgang, der also Gegenstand der Steuervorschreibung war, gesehen werden kann. Es kann insoferne dem Finanzamt nicht dahin gefolgt werden, dass einem Antrag nach § 17 GrEStG zu einer Steuervorschreibung anhand eines bestimmten Erwerbsvorganges nunmehr ein dem Jahre vorausgehender Erwerbsvorgang (= vom Finanzamt angenommener Erwerb nach § 1 Abs. 2 GrEStG) unterstellt wird.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass zum Erwerbsvorgang "Übergabevertrag vom 29. Jänner 2007" die Steuerschuld mit Abschluss dieses Vertrages entstanden und ganz offenkundig dazu die Steuer vorgeschrieben wurde, folglich der Antrag auf Rückerstattung auch nur auf diesen der Steuervorschreibung zugrunde liegenden Erwerbsvorgang zu beziehen ist. Aufgrunddessen hat aber die in § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG bestimmte Dreijahresfrist zweifellos ab der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (Übergabevertrag) im Jänner 2007 zu laufen begonnen, andernfalls hier – folgte man der Rechtsansicht des Finanzamtes - eine Fristeinträumung überhaupt ad absurdum geführt wäre.

In Anbetracht der vorliegenden Umstände sind daher alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen hinsichtlich einer "Rückgängigmachung" erfüllt wie auch die für die Antragstellung nach § 17 GrEStG normierten Fristen eingehalten.

Der Berufung war sohin Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. November 2008