

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Mag. Christoph Kaltenhauser, Rechtsanwalt in 5730 Mittersill, Gerlosstraße 17, über die Beschwerde vom 26.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 28.04.2017, ErfNr. 2014 - Team 22, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Am 20.05.2014 schlossen der Beschwerdeführer (kurz: Bf) und seine Ehegattin, beide als Käufer, mit der K-GmbH (in Gründung), SK und CD, als Verkäuferin, einen *"KAUFVERTRAG über eine von einer Bauträgerin zu errichtende Wohnungseigentumseinheit"* ab.

Die Verkäuferin war außerbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft Gst.Nr. XY, KG-H, auf welchem eine Wohnanlage nach den im Vertrag angeführten Bewilligungen errichtet werden sollte.

Es wurde vereinbart, den Käufern Wohnungseigentum an der Top 10 samt Kellerabteil und an dem Tiefgaragenabstellplatz Nr. 3 einzuräumen.

Mit dem Bau der Wohnanlage war bereits begonnen worden. Der Kaufpreis in Höhe von € 350.000 sollte in Raten gemäß dem Baufortschritt bezahlt werden (VP. IV).

Als geplanter Übergabetermin wurde der 01.04.2015, spätestens jedoch der 31.12.2015 vereinbart (VP. VII.).

Am 16.11.2015 unterzeichneten die Verkäuferin und der Bf sowie seine Ehegattin eine *"VEREINBARUNG zum Kaufvertrag vom 02.5.2014"* mit auszugsweise wiedergegebenem Wortlaut:

"Der Kaufvertrag vom 20.05.2014 über die Wohnung top 10 mit einem Flächenausmaß von 139,70 m² samt Kellerabteil und Tiefgaragenabstellplatz Nr. 3 in der Wohnanlage 'Haus-3' auf Grundstück XY der Liegenschaft EZ-1 KG-H wird hiermit einvernehmlich aufgelöst.

..... (der Bf) und (die Ehegattin) erklären, dass sämtliche bisherigen Zahlungen im Zuge des Kaufvertrages vom 20.05.2014 von ihren Töchtern E und M zu gleichen Teilen getätigt wurden."

Mit gleichem Datum unterzeichneten die Verkäuferin und die Töchter einen im Wesentlichen gleichlautenden Kaufvertrag über die *Wohnung top 10 mit einem Flächenausmaß von 139,70 m² samt Kellerabteil und Tiefgaragenabstellplatz Nr. 3. In VP. "IV. KAUFPREIS"* wird zwar noch die Ratenzahlung nach Baufortschritt dargestellt, in VP. *"VII. BAUBEGINN UND BAUZEIT"* wird jedoch festgehalten, dass die Übergabe des eigentlichen Vertragsobjektes sowie der von den Käufern gewöhnlich nutzbaren sonstigen Teile der Gesamtanlage im Zustand laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung bereits erfolgt ist.

Am 09.03.2016 wurde der Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen.

Mit Schriftsatz vom 22.03.2016 wurde für den Bf und die Ehegattin der Antrag gestellt, die selbst berechnete Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG zurückzuerstatten, da der Kaufvertrag vom 20.05.2014 mittels Vereinbarung vom 16.11.2015 aufgehoben wurde.

Mit den Bescheiden vom 28.04.2017 wurde dieser Antrag gemäß § 17 GrEStG abgewiesen. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass eine Rückgängigmachung nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dann nicht vorliegen würde, wenn der ursprüngliche Käufer vom Vertrag zurücktritt, gleichzeitig die Liegenschaft an einen von diesem namhaft gemachten Käufer übertragen werde.

Innerhalb offener Frist wurde vom Bf Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass im gegenständlichen Fall der ursprüngliche Käufer zwar der Vater der nunmehrigen Käufer ist, jedoch die Kontaktaufnahme der nunmehrigen Käufer direkt an den Bauträger K-GmbH erfolgt sei. Eine Namhaftmachung durch den Bf sei sohin nicht erfolgt. Es sei vielmehr eine direkte Kontaktaufnahme der nunmehrigen Käufer mit dem Geschäftsführer, Herrn CD, erfolgt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde ab und begründete dies wie folgt:

"Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung iS des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor dem Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen der in § 17 Abs III GrEStG 1987 genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist somit nicht iS des § 17 Abs 1 Z 1 EStG 1987 rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete

Verfüugungsmacht aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt.

(VwGH vom 2. April 1984, 82/16/0165, verstärkter Senat, zu § 20 GrEStG 1955).

Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne hatte, wiedererlangt hat (vgl VwGH vom 25. Oktober 1990, 88/16/0153, vom 26. Jänner 1995, 94/16/0139, vom 16. März 1995, 94/16/0097-0099, vom 28. Juni 1995, 94/16/0151, 95/16/0170, vom 27. September 1995, 95/16/0067, vom 18. Dezember 1995, 95/16/0128, vom 29. Jänner 1996, 95/16/0187, 0188, vom 12. November 1997, 97/16/0390, 0391, vom 21. Jänner 1998, 97/16/0345, vom 29. Oktober 1998, 98/16/0115, 0116, vom 30. März 2000, 99/16/0403, je vom 28. September 2000, 97/16/0326, und 2000/16/0331, vom 26. April 2001, 2000/16/0871, vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0265, vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0111, vom 19. März 2003, 2002/16/0258, vom 30. April 2003, 2000/16/0094, 0095, vom 30. Juni 2005, 2005/16/0084, je vom 26. Jänner 2006, 2003/16/0512, und 2005/16/0261, vom 18. September 2007, 2007/16/0066, vom 11. März 2010, 2008/16/0013, vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001, und vom 25. November 2015, 2013/16/0034).

Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, über das Grundstück anderweitig frei zu verfügen (vgl VwGH vom 16. März 1995, 94/16/0097, 0098, 0099, vom 12. November 1997, 97/16/0390, 0391, vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0184, 0190, vom 29. November 2001, 2001/16/0489, vom 19. März 2003, 2002/16/0258, vom 18. September 2007, 2007/16/0066, und vom 8. September 2010, 2008/16/0141).

Hatte der Verkäufer seine Zustimmung zur Vertragsaufhebung am gleichen Tag erteilt, an dem er mit der von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten zweiten Käuferin kontrahierte und wurde überdies der Kaufpreis vom Verkäufer an die Beschwerdeführerin nicht zurückgezahlt, dann lag eine solche Rückgängigmachung nicht vor (VwGH vom 20. August 1998, 98/16/0029). Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (VwGH vom 12. Oktober 1964, 767/64, und vom 30. Juni 2005, 0005/16/0094).

Die Vertragsaufhebung zwischen der K-GmbH und (der Bf) und (die Ehegattin) erfolgte am selben Tag (16.11.2015) wie der Neuabschluss des Kaufvertrages mit

E und M Ein bereits bezahlter Kaufpreis wurde wegen behaupteter aber nicht nachgewiesener Zahlung durch die neuen Käuferinnen nicht rückerstattet.

Der Verkäufer hat seine Verfügungsgewalt über das Grundstück nicht wieder erlangt und findet daher die Begünstigung des § 17 GrEStG keine Anwendung."

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde und die entsprechenden Teile des Verwaltungsaktes an des Bundesfinanzgericht vor (Bericht vom 18.01.2018).

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Bf und seine Ehegatten haben eine Wohnung in einer in Bau befindlichen Anlage käuflich erworben (KV vom 20.05.2014). Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte nach Baufortschritt. Die letzte Teilzahlung in Höhe von € 7.000 war nach Übergabe der Wohnung zu leisten.

Die Wohnung wurde an die ersten Käufer übergeben.

Am 16.11.2015 wurde ein Aufhebungsvertrag unterzeichnet, in dem festgehalten ist, dass sämtliche Zahlungen der Käufer im Zuge des Kaufvertrages vom 20.05.2014 von den beiden Töchtern getätigt worden seien.

Am selben Tage unterfertigten die Töchter, nunmehr als Käufer, einen Kaufvertrag mit der Verkäuferin, der K-GmbH, über dieselbe Wohnung Top 10 im Wesentlichen zu den gleichen Bedingungen wie ihre Eltern.

Der (erste) Kaufpreis wurde daher nicht von der Verkäuferin an die Eltern (der Bf und die Ehegattin) zurückerstattet, sondern es gibt offenbar eine Vereinbarung zwischen den ersten Käufern (die Eltern) und den zweiten Käufern (deren Kinder) bezüglich der Kaufpreiszahlungen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Verwaltungsakt einliegenden Verträgen und dem Beschwerdevorbringen.

Die Vereinbarung der Eltern mit den Töchtern bezüglich der Kaufpreiszahlungen ist ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen und unterliegt damit den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen:

Nach ständiger Rechtsprechung setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen - voraus, dass sie

a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,

b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Kriterien habe ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO3, § 167 E 329, und die dort zitierte Rechtsprechung). Diese von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen sind im konkreten Fall nicht erfüllt.

Zu dem Vorbringen, die Töchter hätten von Anfang an die Kaufpreis(teil)zahlungen der Eltern, also zu einem Zeitpunkt als diese offiziell Käufer waren, getätigt, gibt es nur eine kurze Feststellung im Aufhebungsvertrag. Weitere Nachweise dazu, die nach außen hin zum Ausdruck kommen, und die Aufschluss über den eindeutigen Inhalt der zwischen den Eltern und den Töchtern getroffenen Vereinbarung geben könnten, wurden nicht vorgelegt. Es wurde lediglich vorgebracht, dass die Töchter direkt mit einem der Geschäftsführer der Verkäuferin Kontakt aufgenommen hätten. Damit ist aber noch nicht ausreichend geklärt, warum die Eltern auf ihren erworbenen Übereignungsanspruch hätten verzichten sollen. Wenn die Töchter tatsächlich von Anfang an die Teilzahlungen für ihre Eltern geleistet hätten, müsste es bereits dazu eine Vereinbarung mit eindeutigem Inhalt geben, die nach außen hin in Erscheinung tritt, und einem Fremdvergleich standhält.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt der Beschwerdeentscheidung (früher: Berufungsvorentscheidung) Vorhaltecharakter zu. Zu der Feststellung in der verfahrensgegenständlichen Beschwerdeentscheidung, wonach die Zahlung durch die neuen Käuferinnen nicht nachgewiesen wurde, wurde keine neues Vorbringen erstattet.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung wird wohl eher anzunehmen sein, dass die Eltern die Kaufpreisraten bezahlt haben, um dann die (bereits vom Bauträger übergebene) Wohnung an die Töchter, auf wessen Initiative auch immer, weiterzugeben.

Faktum ist aber und das ist aufgrund der Aktenlage und des beiderseitigen Vorbringens unstrittig, dass die nach dem Baufortschritt bezahlten Kaufpreiszahlungen nicht an die Verkäuferin zurückgestellt wurden.

Rechtslage

Im § 1 GrEStG sind die Tatbestände erschöpfend aufgezählt, durch die die Grunderwerbsteuerschuld entsteht.

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Jeder Erwerbsvorgang bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes je für sich gesondert zu würdigen sind. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs-, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 74 Abs. 1, 4, und 5, und die dort dargestellte hg. Judikatur).

§ 17 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 52/2009 lautet auszugsweise wie folgt:

"(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,

.....

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

....."

Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (vgl. *Fellner*, a.a.O., § 17 GrEStG 1987, Rz 1 Abs. 2, und die dort dargestellte hg. Judikatur).

§ 17 GrEStG ist eine Begünstigungsbestimmung. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. *Fellner*, a.a.O., § 17 GrEStG 1987, Rz 6 Abs. 2 und 3, und die dort dargestellte hg. Judikatur).

Rückgängig gemacht ist somit ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne hatte, wiedererlangt (vgl. *Fellner*, a.a.O., § 17 GrEStG 1987, Rz 14 Abs. 3, und die dort dargestellte hg. Judikatur).

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (vgl. *Fellner*, a.a.O., § 17 GrEStG 1987, Rz 14a Abs. 1, unter Hinweis auf VwGH vom 12.10.1964, 767/64, und vom 30.06.2005, 2005/16/0094; sowie jüngst VwGH vom 19.03.2019, Ra 2017/16/0185).

War die teilweise Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur erfolgt, um den Verkauf des streitgegenständlichen Grundstückes an die im Voraus bestimmte neue Käuferin zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, so hatten die Verkäufer die Möglichkeit nicht wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (vgl. *Fellner*, a.a.O., § 17 GrEStG 1987, Rz 15 Abs. 4, unter Hinweis auf VwGH vom 25.10.1990, 89/16/0146).

Von der Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht durch die Vereinbarung über die Aufhebung des ersten Kaufvertrages konnte angesichts des Umstandes, dass die Aufhebung des Vertrages mit der Beschwerdeführerin lediglich zu dem Zweck erfolgte, um das Grundstück postwendend zu denselben Konditionen an die Mutter der Beschwerdeführerin zu verkaufen, nicht ernsthaft gesprochen werden (vgl. *Fellner*, a.a.O., § 17 GrEStG 1987, Rz 15 Abs. 7, unter Hinweis auf VwGH vom 26.01.1995, 94/16/0139).

Erwägungen

Die Verkäuferin hat die Kaufpreiszahlungen nicht rückerstattet. Damit fehlt aber ein wesentliches Element, das für die Wiederherstellung des früheren Zustandes, jene freie Verfügungsmacht über das Grundstück, die die Verkäuferin vor dem ersten Vertragsabschluss inne hatte, spricht. Die Liegenschaft wurde zudem postwendend zu denselben Konditionen an die Töchter des Bf verkauft.

Das Verwaltungsgericht nimmt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass die Verkäuferin ihre ursprüngliche freie Verfügungsmacht über das Grundstück nicht wiedererlangt hat.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH vom 19.03.2019, Ra 2017/16/0185) stützen konnte.

Salzburg-Aigen, am 14. Juni 2019

