

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Frau BF, ADR, vertreten durch NOTAR, ADR2, über die Beschwerde vom 09.09.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.08.2015, ErfNr.222.222/2015 - Team 11 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensablauf

Eigentumsverhältnisse vor Vertragsabschluss - Teilungsplan

Vor Abschluss der gegenständlichen Verträge bestanden hinsichtlich der benachbarten Grundstücke der KG **** ORT folgende Eigentumsverhältnisse:

Herr A war zu 9/10 Eigentümer und Frau B war zu 1/10 Eigentümerin der Grundstücke 1 im Ausmaß von 300 m² und 2 im Ausmaß von 3.617 m² (beide EZ-1). Weiters waren Herr A zu 3/4 und Frau B zu 1/4 Eigentümer des Grundstückes Nr. 3 (EZ-2) im Ausmaß von 2331 m², somit insgesamt 6248 m².

Herr C war Eigentümer der benachbarten Liegenschaft EZ-3, bestehend aus dem Grundstück 4 im Ausmaß von 4197 m².

Die Grundstücke der Ehegatten A und B im Gesamtausmaß von 6248 m² wurden von der Vermessung X ZT GmbH am 9.11.2001 vermessen und zu GZ***/11 ein Teilungsplan erstellt, wonach die Grundstücke in insgesamt 6 Teilstücke geteilt und sodann die Teilstücke (2) + (4) + (6) im gemeinsamen Ausmaß von 4788 m² als Grundstück Nr 2 neu vereinigt werden sollen.

Das Grundstück 2 neu ist im Flächenwidmungsplan als Grünland (L – "Ländliche Gebiete") ausgewiesen und befindet sich nicht im Wald- und Wiesengürtel oder in einem Parkschutzgebieten. Es wurde und wird gärtnerisch genutzt.

Kaufvertrag vom 26.11.2013

Am 26.11.2013 wurde ein Kaufvertrag zwischen A und B als Verkäufer und den Ehegatten C und BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Käufer über das durch Teilung der Grundstücke 2 und 1 der EZ-1 und des Grundstücks 3 der EZ-2 gemäß dem Teilungsplan der Vermessung X ZT GmbH vom 16.11.2011 neu gebildete Grundstück Nr. 2 zu einem Kaufpreis von € 116.200,00 abgeschlossen.

Im Vertrag wurde im Punkt Zweitens festgehalten, dass der Kaufpreis in 83 monatlichen Raten zu bezahlen ist und die erste Rate bereits am 31.1.2013 zur Zahlung fällig war. Im Lastenblatt war zum damaligen Zeitpunkt ein Pfandrecht für die BANK (kurz BANK) einverleibt und verpflichteten sich die Käufer zur teilweisen Tilgung dieses Darlehens die monatlichen Raten auf ein Konto der BANK zu bezahlen. Dazu wurde weiters festgehalten, dass sich die BANK verpflichtet hat bei vollständiger Bezahlung des Kaufpreises das vertragsgegenständliche Grundstück lastenfrei zu stellen und dass die Käufer berechtigt sind, auch zusätzliche Zahlungen zu bezahlen, wodurch sich die Laufzeit der vereinbarten Kaufpreistraten reduziert.

Nach Punkt Drittens ist die Übergabe und Übernahme des Kaufobjekts in den physischen Besitz der Käufer mit der Vertragsunterfertigung erfolgt.

Selbstberechnung der GrEST

Für diesen Kaufvertrag wurde die Grunderwerbsteuer von Vertragserrichter Notar NOTAR (kurz Notar) unter ErfNr.111.111/2013 ausgehend von einer Gegenleistung je Erwerbsvorgang iHv € 29.050,00 für den Erwerb der Bf. von A und B mit jeweils € 1.016,75 (dh insgesamt € 2.033,50) am 26.11.2013 selbstberechnet. Die selbstberechneten Beträge wurden dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz FA) am 15.1.2014 über FINANZONLINE bekanntgegeben.

Bescheid der Stadt Wien über die Abteilung von Grundstücken

Mit Bescheid der Stadt Wien vom 05.05.2014 zur Zl. ***** wurde gemäß § 13 Abs. 3 der Bauordnung für Wien (BO) die Abteilung von Grundstücken nach dem mit dem amtlichen Sichtvermerk versehenen Teilungsplan des Dipl.-Ing. * X vom 17.11.2011, Signaturdatum 22.1.2014, GZ***/11, einschließlich der im Teilungsplan vorgesehenen Zu- und Abschreibungen zur Kenntnis genommen.

Dieser Teilungsplan sieht unter Punkt 3. (neuer Stand) vor, dass das Grundstück 2 zur Liegenschaft EZ-3, das im Eigentum des C steht, zugeschrieben wird.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die tatsächlichen Umstände den vorgelegten Teilungspläne entnommen und die Abteilung § 16 BO entspreche und daher zur Kenntnis genommen werden könne.

Aufhebung des Kaufvertrages

Am 9.7.2015 unterzeichnete die Bf. und am 13.07.2015 unterzeichneten A und B eine Vereinbarung über die Aufhebung des Kaufvertrages vom 26.11.2013 (kurz

Auflösungsvereinbarung) hinsichtlich der an die Bf. verkauften Grundstückshälfte. In der Auflösungsvereinbarung wurde festgehalten, dass vom Magistrat der Stadt Wien die Eröffnung einer neuen Einlagezahl für das den Käufern C und BF je zur Hälfte gehörende Grundstück 2 nicht genehmigt worden sei, vielmehr sei vorgeschrieben worden, dass diese Liegenschaft der EZ-3 KG **** ORT, welche im Alleineigentum des C stehe, zuzuschreiben sei. Der Kaufvertrag vom 26.11.2013 sei somit nicht grundbücherlich durchzuführen. Die kaufgegenständliche Grundstückshälfte sei bereits an die seinerzeitigen Verkäufer rückgegeben worden. Der bereits bezahlte anteilige Kaufpreis von € 58.100,00 sei von den seinerzeitigen Verkäufern an die seinerzeitige Käuferin zurückbezahlt worden.

neuer Kaufvertrag

Ebenfalls am 09.07.2015 bzw am 13.07.2015 unterzeichneten Herr C sowie A und B einen Kaufvertrag über den Verkauf der von BF rückübertragenen Grundstückshälfte des neu gebildeten Grundstückes Nr. 2 an C um EUR 58.100,00.

In diesem Vertrag wurde festgehalten, dass der Kaufpreis bereits an die Verkäufer bezahlt worden sei und dass die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den physischen Besitz des Käufers heute mit der Vertragsunterfertigung erfolgt. Im Unterschied zum Kaufvertrag vom 26.11.2013 erklärten die Verkäufer nunmehr dafür zu haften, dass das Grundstück frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten in das grundbücherliche Eigentum des Käufers gelange.

Für diesen Kaufvertrag wurde die Grunderwerbsteuer vom Notar unter ErfNr.333.333/2015 am 21.07.2015 für den Erwerb des Herrn C von Herrn A und Frau B mit jeweils € 1.016,75 selbstberechnet.

Die selbstberechneten Beträge wurde dem FA am 16.9.2015 über FINANZONLINE bekannt gegeben.

Anzeige der Aufhebungsvereinbarung - Antrag gemäß § 17 GrEStG

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 10.8.2015 zeigte der Notar unter ErfNr.222.222/2015 die Aufhebungsvereinbarung dem FA an und führte im Feld "Befreiungsbestimmungen" an "Nachtrag zu einem angezeigten Vertrag" und daneben bei "Betrag" "29.050,00".

Mit der Abgabenerklärung wurde dem FA GVG der Zugriffscode zu der im Urkundenarchiv gespeicherten Vertragsurkunde bekannt gegeben. Die dort gespeicherte Ausfertigung des Vertrages enthält in Punkt VI folgenden Antrag:

"Gemäß § 17 Grunderwerbsteuergesetz beantragen die Vertragsteile die Grunderwerbsteuer vom gegenständlichen Rechtsvorgang nicht festzusetzen und die für den im Punkt I. genannten Rechtsvorgang allenfalls bezahlte Grunderwerbsteuer und Immobilienertragssteuer rückzuerstatten."

Eintragung im Grundbuch

Unter der Tagebuchzahl TZ*** wurde im Grundbuch der EZ-3, die im grundbücherlichen Eigentum des Herrn C steht, das Grundstück Nr. 2 aus der EZ-1 auf Grund ua. folgender Dokumente lastenfrei zugeschrieben:

Kaufvertrag vom 26.11.2013, Kaufvertrag vom 13.7.2015, Bescheid MA 64 5.5.2014, Teilungsplan 22.01.2014, Freilassungserklärung der BANK vom 11.08.2015.

angefochtener Bescheid

Mit Bescheid vom 27.08.2015 wies das FA GVG wurde den "Antrag gemäß § 17 GrEStG von Frau BF vom 09.07.2015 betreffend Vereinbarung über die Aufhebung des Kaufvertrages vom 08.11.2013 und 26.11.2013" mit der Begründung ab, dass eine echte Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG nicht vorliege. Da der Magistrat der Stadt Wien die Eröffnung einer neuen Einlagezahl nicht genehmigt habe, sondern vorgeschrieben habe, dass die vertragsgegenständliche Liegenschaft der EZ-3 KG **** ORT zuzuschreiben sei, hätten die Verkäufer ihre volle Verfügungsmacht über die Liegenschaft nicht mehr zurückerlangt (VwGH 23.2.1989, 88/16/0187), VwGH 25.10.1990, 88/16/0153 und 89/16/186; VwGH 11.4.1991, 90/16/0009 und 90/16/0187; VwGH 26.1.1995, 94/16/0139 u.v.a.).

Beschwerde

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, dass die Verfügungsmacht der Liegenschaftseigentümer A und B über die vertragsgegenständliche Grundstücksteilfläche insofern eingeschränkt gewesen sei, als ein Verkauf entweder unmöglich oder wenn, so nur an den Eigentümer der Liegenschaft EZ-3 KG ORT erfolgen hätte können. Diese Verfügungsmacht hätten die Verkäufer zurückerlangt. Sie hätten entweder die Liegenschaft nicht verkaufen können oder an den Eigentümer der besagten Liegenschaft, Herrn C. Die volle Verfügungsmacht in dem Sinne, dass sie an jede x-beliebige Person verkaufen können, hätten sie nie gehabt. Diese hätten sie daher auch nicht zurückbekommen können, die Verfügungsmacht, die sie vorher hatten, sei ihnen durch die Aufhebung wieder eingeräumt worden. Die zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes würden jeweils immer andere Sachverhalte, die mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar seien, betreffen.

BVE

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.07.2016 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

"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.

Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 des § 17 GrEStG die Steuer bereits festgesetzt, so ist gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern, bei Selbstberechnung ist die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

Mit dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten .Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, MA 64, vom 05.05.2014 hat dieser die Abteilung von Grundstücken nach dem Teilungsplan des Dipl.Ing. X vom 17.11.2011, einschließlich der darin vorgesehenen Zu- und Abschreibungen zur Kenntnis genommen. Dieser Teilungsplan sieht unter Punkt 3. (neuer Stand) vor, dass das Grundstück 2 unter Zuschreibung zur Liegenschaft EZ-3, im Eigentum des C steht. Die vertragsgegenständliche Aufhebungsvereinbarung und der neue Kaufvertrag wurden beide am 13.07.2015 abgeschlossen.

Aus den Gesamtumständen ist daher ersichtlich, dass die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur erfolgte, um – zur Herstellung von mit dem Teilungsplan übereinstimmenden Eigentumsverhältnissen – den Verkauf der verfahrensgegenständlichen Grundstückshälfte an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen. Auch das persönliche Naheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Käufer ist als Indiz dafür anzusehen (vgl. VwGH vom 28.09.2000, 2000/16/0331). Zudem erfolgten die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu. Daraus ergibt sich nach der ständigen Judikatur des VwGH, dass die Verkäufer eben nicht die Möglichkeit wieder erlangt haben, über die Grundstückshälfte anderwertig zu verfügen. Ein Erwerbsvorgang ist jedoch nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte wiedererlangt hat (vgl. etwa VwGH vom 25.11.2015, 2013/16/0034), sowie die zahlreiche bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern II, Grunderwerbsteuer G 1987 zu § 17 GrEStG referierte Judikatur): Es liegt keine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor. Somit war spruchgemäß zu entscheiden."

Vorlageantrag

Fristgerecht wurde ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt und von der Bf. ergänzend ausgeführt, dass nach dem Bescheid des Magistrats der Stadt Wien der Käufer keine andere Verfügungsmacht über das Grundstück gehabt habe, als dieses entweder nicht zu verkaufen oder an C zu verkaufen. Durch den ursprünglichen Kaufvertrag sei der Bf. keinerlei Verfügungsmacht eingeräumt worden, da sie nie Eigentümerin hätte werden können und somit keinerlei Verfügung darüber treffen konnte. Sie habe tatsächlich keinerlei Verfügungsmacht über das Grundstück erhalten können und es sei vom seinerzeitigen Verkäufer auch keinerlei diesbezügliche Verfügungsgewalt übertragen worden. Nach Durchführung der Aufhebung habe der seinerzeitige Verkäufer die selben Möglichkeiten über den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteil zu verfügen wie vorher, nämlich entweder nicht verkaufen oder an Herrn C zu verkaufen.

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 22.11.2016 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor. Beantragt wurde die Abweisung der Beschwerde unter Verweis auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung.

Beweiserhebung durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr.222.222/2015, durch Abfrage im Abgabensinformationssystem des Bundes (kurz AIS) und bei FINANZONLINE zu ErfNr.111.111/2013, ErfNr.333.333/2015 und ErfNr.222.222/2015, durch Grundbuchsabfrage zu EZ-3 KG **** ORT samt Einsicht in die Urkundensammlung sowie durch Einsicht in den Flächenwidmungsplan und in das Grundinformationssystem.

Daraus ergibt sich der oben festgestellte Sachverhalt und Verfahrensablauf.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen

Rechtslage

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

§ 8 Abs 1 und 2 GrEStG lauten:

„(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.“

Gemäß § 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.

Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsgeschäft erforderlich, das selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG die Bestimmungen des Abs 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß.

§ 17 Abs. 4 GrEStG bestimmt Folgendes:

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

In § 17 Abs. 5 GrEStG 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. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.

Entstehen der Steuerschuld für den Kaufvertrag vom 26.11.2013

Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs-, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (vgl. ua. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, ist ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach § 1 GrEStG, zu beurteilen (VwGH 28.9.1998, 98/16/0052).

Der Kaufvertrag vom 26.11.2013 stellt jedenfalls ein derartiges Verpflichtungsgeschäft iSd § 1 GrEStG dar und kommt es für das Entstehen der Steuerschuld nicht darauf an, ob der Vertrag auch grundbücherlich durchgeführt wird.

Bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 26.11.2013 wurde auch ausdrücklich erklärt, dass die Steuerschuld am 26.11.2013 entstanden ist.

Damit im Einklang steht, dass dem Kaufvertrag keine aufschiebende Bedingung beigesetzt wurde.

Nach der Aktenlage war auch keine behördliche Genehmigung erforderlich, zumal auch mit dem Bescheid der Stadt Wien vom 5.5.2015 die Abteilung von Grundstücken einschließlich der im Teilungsplan vorgesehen Zu- und Abschreibungen lediglich gemäß § 13 Abs. 3 BO zur Kenntnis genommen wurde.

Nach der Wiener Bauordnung (BO) ist bei Grundabteilungen zwischen bewilligungs- und anzeigepflichtigen Abteilungen zu unterscheiden (siehe § 13 Abs. 1 BO).

Nach § 13 Abs. 2 BO ist bewilligungspflichtig:

- a) die Schaffung von Bauplätzen, Baulosen, Kleingärten oder Teilen von solchen, gleichgültig, ob diese ausdrücklich beantragt wird oder aus der Gestalt und Größe der Grundstücke oder aus sonstigen Gründen angenommen werden kann, dass eine solche beabsichtigt ist;
- b) die Veränderung von Bauplätzen, Baulosen, Kleingärten oder Teilen von solchen oder einer sonstigen bebauten Liegenschaft;
- c) die Übertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen in das öffentliche Gut;
- d) die Veränderung von Grundstücken im Wald- und Wiesengürtel und in Parkschutzgebieten.

Anzeigepflichtig sind nach § 13 Abs. 3 BO Veränderungen im Gutsbestand eines Grundbuchskörpers durch Zu- oder Abschreibung von Grundstücken oder Grundstücksteilen, sofern keine Bewilligungspflicht besteht. Ist eine angezeigte Abteilung bewilligungspflichtig, hat die Behörde ein Bewilligungsverfahren einzuleiten.

Das gegenständliche Grundstück 2 (neu) ist als Grünland (L – "Ländliche Gebiete") gewidmet und befinden sich nicht im Wald- und Wiesengürtel oder in einem Parkschutzgebieten. Es wurde und wird gärtnerisch genutzt und liegt kein Hinweis dafür vor, dass eine andere Nutzung (wie die Schaffung von Bauplätzen) beabsichtigt ist.

Im Übrigen ist in einem Verfahren nach § 17 GrEStG auch nicht darüber abzusprechen, ob überhaupt seinerzeit eine Steuerschuld entstanden ist. Die Vorschriften des § 17 GrEStG setzen voraus, dass die Steuerschuld im Sinne des § 4 Abs 1 BAO und § 8 GrEStG bereits entstanden ist. (vgl. ua VwGH 14.11.1996, 96/16/0099);

Ist die Wirksamkeit vom Eintritt einer Bedingung abhängig, so kann die Steuerschuld vor ihrem Eintritt nicht entstehen. Wenn dessen ungeachtet die Grunderwerbsteuer in rechtswidriger Weise festgesetzt und wurde dieser Bescheid in der Folge rechtskräftig, so kann diese Festsetzung mangels Vorliegens der in § 17 GrEStG normierten Voraussetzungen durch eine Maßnahme nach dieser Gesetzesstelle nicht mehr beseitigt werden. Die Rückerstattung eines Grunderwerbsteuerbetrages, hinsichtlich dessen die Steuerschuld (noch) nicht entstanden ist, ist demnach verfehlt (vgl. ua VwGH 14.11.1996, 96/16/0099).

Der Einwand, dass die Bf. nie eine Verfügungsmacht über das Grundstück erworben habe, steht auch im Widerspruch dazu, dass im ursprünglichen Kaufvertrag festgehalten wurde, dass das Grundstück mit der Vertragsunterzeichnung in den physischen Besitz der Käufer übergeben wird.

Außerdem wurde für den Kaufvertrag vom 26.11.2013 eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vorgenommen. Ist der Abgabepflichtige der Meinung, dass entgegen der durchgeführten Selbstberechnung gar keine Steuerschuld entstanden ist, so wäre diese Frage im einem Verfahren gemäß § 201 BAO zu klären. Ein Antrag nach § 201 BAO wurde von der Bf. nicht eingebracht und wurde ein solcher dementsprechend im nunmehr angefochtenem Bescheid nicht behandelt und ist somit nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

Steuerfreiheit der Aufhebungsvereinbarung

Für die Aufhebungsvereinbarung reichte der Notar beim FA GVG unter ErfNr.222.222/2015 elektronisch eine Abgabenerklärung ein und machte darin geltend, dass hierfür eine Steuerfreiheit bestehe, weil es sich um einen "Nachtrag zu einem angezeigten Vertrag" handle. Die der Abgabenerklärung zugrunde liegende Aufhebungsvereinbarung enthält im Punkt VI einen Antrag gemäß § 17 GrEStG "der Vertragsteile für den gegenständlichen Rechtsvorgang keine Grunderwerbsteuer festzusetzen" und "für den in Punkt I genannten Rechtsvorgang" (das ist der Kaufvertrag vom 26.11.2013, selbstberechnet unter ErfNr. 111.111/2013) "allenfalls bezahlte Grunderwerbsteuer und Immobilienverkehrssteuer rückzuerstatten."

Das Verwaltungsgericht darf in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes zunächst anhand des Antrages zu erfolgen. Es ist aber durchaus möglich, dass die Behörde entgegen ihrer Entscheidungspflicht nicht oder nicht vollständig über einen Antrag abspricht. Die Beurteilung, ob und inwieweit eine

Behörde über einen Antrag abgesprochen hat, hat aufgrund des Inhalts des Bescheides zu erfolgen (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/05/0114; VwGH 25.6.1996, 96/17/0232).

Der angefochtene Bescheid spricht jedenfalls nicht über die Immobilienertragssteuer ab (diese fällt auch nicht in den Zuständigkeitsbereich des FA GVG) und ist daher nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

Der Antrag nach § 17 GrEStG wurde mit dem angefochtenem Bescheid hinsichtlich der Antragstellerin BF abgewiesen und spricht die Begründung dafür, dass das Finanzamt nur darüber abgesprochen hat, ob der am 26.11.2013 verwirklichte Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wurde.

Eine Steuerfestsetzung für die Auflösungsvereinbarung ist jedenfalls nicht erfolgt und hat das FA GVG insofern dem Begehren der Bf. im Ergebnis Rechnung getragen. Dazu wird bemerkt, dass nach der Literatur die Abgabenbehörde auch einen Bescheid erlassen müsste, wenn auf Grund einer Abgabenerklärung keine Abgabe vorzuschreiben ist (vgl. dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, GrEStG 1987, Rz 5a zu § 10 GrEStG sowie Ritz, BAO⁶, Tz 13 zu § 85a BAO). Auch nach der Rechtsprechung des BFG stellt eine Grunderwerbsteuererklärung materiell ein Anbringen dar, über welches ein Bescheid über die Grunderwerbsteuervorschreibung zu ergehen hat oder das Finanzamt die Steuerbefreiung festzuhalten hat (vgl. ua BFG 18.09.2014, RS/7100024/2014). Der angefochtene Bescheid enthält im Spruch keine Feststellung darüber, ob der mit Abgabenerklärung angezeigte Rechtsvorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt bzw ob dieser nach § 17 GrEStG steuerfrei ist.

Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist daher nur, ob der am 26.11.2013 hinsichtlich der Erwerberin BF verwirklichte Rechtsvorgang iSd § 17 Abs. 1 GrEStG rückgängig gemacht wurde.

Rückgängigmachung des am 26.11.2013 verwirklichten Erwerbsvorganges

§ 17 GrEStG ist als Begünstigungsbestimmung einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich. 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, aaO, Rz 6 zu § 17 GrEStG mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

§ 17 GrEStG bezieht sich - ebenso wie die Tatbestände des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG - ausschließlich auf das den Anspruch auf Übereignung begründende Verpflichtungsgeschäft. Ob das Verpflichtungsgeschäft erfüllt worden ist, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges, also des Verpflichtungsgeschäftes, nicht maßgebend (vgl. Fellner, aaO, Rz 7a zu § 17 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085).

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 1 Z 1 GrEStG 1987 genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist somit nicht iS des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmacht aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgt die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer in irgendeiner Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, ist der frühere Kaufvertrag über seine formale Aufhebung hinaus auch nicht teilweise „rückgängig gemacht“ worden (VwGH 2.4.1984, 82/16/0165, verstärkter Senat, zu § 20 GrEStG 1955).

Die geltend gemachte Nichtigkeit einer im Innenverhältnis zwischen einem Geschwisterpaar abgeschlossenen Vereinbarung über den (damals rechtlich nicht möglichen) gemeinsamen Erwerb einer Eigentumswohnung führte schon deswegen zu keiner Erstattung der Steuer, weil der Bruder die Liegenschaftsanteile tatsächlich erworben und die Schwester die ihr durch die Vereinbarung zugedachten Rechte erworben hatte. Somit war die Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses des Rechtsgeschäftes nicht gegeben (VwGH 2.11.1972, 2023/71).

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 ua. VwGH 8.9.2010, 2008/16/0141 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Die Aufeinanderfolge der im Zuge der Beglaubigung vom Notar vergebenen BRZ-Zahlen bestätigt den engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Vertragsaufhebung einerseits und dem Abschluss des neuen Kaufvertrages andererseits (VwGH 18.9.2007, 2007/16/0066).

Aus dem Inhalt der von denselben Rechtsanwälten errichteten Verträgen, der zeitlichen Abfolge der Vertragsabwicklung, dem persönlichen Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Käuferin, den Zahlungsmodalitäten und der Zahlungsabwicklung konnte auf das Fehlen einer freien Verfügungsmacht des Verkäufers geschlossen werden, der durch die im Stornovertrag erfolgte Übernahme der Kosten und Gebühren durch den Beschwerdeführer kein finanzielles Risiko bei der Stornierung des ersten Kaufvertrages und dem kurz darauf folgenden Abschluss des zweiten Kaufvertrages zu tragen hatte (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0331).

Entsteht dem Verkäufer durch eine in der Parteienvereinbarung erfolgte Regelung kein finanzielles Risiko aus der Aufhebung des ersten Kaufvertrages, kann auf das Fehlen der freien Verfügungsmacht des Verkäufers geschlossen werden. Vermittelt der Käufer dem Verkäufer einen neuen Käufer, der das Grundstück zu denselben Konditionen erwirbt, zahlt dem Verkäufer aber nur einen geringen pauschalen Schadenersatz, liegt keine tatsächliche Rückgängigmachung vor, weil der Verkäufer zu keinem Zeitpunkt das Risiko wieder übernehmen muss, einen neuen Käufer für die Liegenschaft zu finden (vgl. BFG 04.07.2018, RV/7100355/2017).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bf. im Wesentlichen vor, dass die grundbücherliche Durchführung hinsichtlich ihrer Grundstückshälfte nicht möglich gewesen wäre und sie nie eine Verfügungsmacht über das Grundstück gehabt habe und sie diese daher nicht rückübertragen haben könne. Die Behauptung, dass die Bf. nicht über das Grundstück verfügen haben können, steht im Widerspruch zum Vertragsinhalt (siehe Punkt Drittens des Kaufvertrages vom 26.11.2013). Mit dem ursprünglichen Kaufvertrages hat die Bf. nicht nur einen Anspruch auf Übereignung erworben, sondern wurde der Vertrag auch bereits durch tatsächliche Übergabe des Grundstückes in den physischen Besitz der beiden Käufer und Bezahlung des Kaufpreises in Raten erfüllt.

Weiters muss auf Grund der zeitlichen Abfolge bei Unterzeichnung der Aufhebungsvereinbarung bereits festgestanden sein, dass die "rückübertragene" Grundstückshälfte zu den gleichen Konditionen sogleich an den Ehegatten der Bf. verkauft wird. Die beiden Kaufverträge unterschieden sich lediglich hinsichtlich der Regelung über die Lastenfreistellung, die Höhe der Gegenleistung blieb jedoch unverändert. Die Aufhebungsvereinbarung zum ersten Kaufvertrag und der zweite Kaufvertrag wurde von den Vertragsparteien jeweils am selben Tag unterzeichnet. Im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Aufhebung des ersten Kaufvertrages (mit der letzten Unterschrift am 13.07.2015) hatte der Ehegatte der Bf. bereits den zweiten Kaufvertrag unterzeichnet (Unterzeichnung am 09.07.2013). Daraus ergibt sich deutlich, dass die Aufhebung des ersten Kaufvertrages nur deshalb erfolgte, um dem Ehegatten der Bf. den Erwerb des Grundstückes zur Gänze (anstatt nur hinsichtlich einer Hälfte) zu ermöglichen. Es widerspricht den Lebenserfahrungen, dass nicht bereits vor Vertragsunterfertigung eine mündliche Einigung aller Vertragspartner erfolgt wäre. Damit ist ausgeschlossen, dass die Verkäufer durch die Aufhebungsvereinbarung ihre ursprüngliche Verfügungsmacht wieder zurück erlangt haben und sie die Grundstückshälfte auch an einen Dritten oder gar nicht verkaufen hätten können.

Es liegt weiters kein Anhaltspunkt dafür vor, dass die Verkäufer ein Interesse an der Vertragsaufhebung gehabt hätten, blieb doch die Höhe der Gesamtgegenleistung unverändert. Die ursprünglichen Verkäufer mussten durch die zeitliche Abfolge auch kein wirtschaftliches Risiko der Liegenschaftsverwertung tragen, hatte sich der Ehegatte der Bf. doch bereits vertraglich gebunden und übernahmen die Bf. bzw deren Ehegatte alle durch die Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung und des neuen Kaufvertrages auflaufenden Kosten und Gebühren.

Aus all diesen Erwägungen ist vor dem Hintergrund der zitierten Judikatur nicht davon auszugehen, dass die Verkäufer durch die Auflösungsvereinbarung ihre ursprüngliche Rechtsstellung über die Grundstückshälfte wieder erlangt haben. Es liegt daher keine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG betreffend den ursprünglichen Erwerbsvorgang vom 26.11.2013 vor.

Die Beschwerde war somit 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.

Die getroffene Entscheidung war nicht von der Lösung von Rechtsfragen mit grundsätzlicher Bedeutung abhängig, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der oben dargestellten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgte und im Ergebnis Tatfragen entscheidungsrelevant waren.

Wien, am 29. Mai 2019