

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Uta Straka in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch WT, AdresseWT, über die Beschwerde vom 01.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12.03.2015, ERFNR xxx/yy betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit beidseits unterfertigtem Kaufvertrag vom 14.07.2014 verkaufte die V (in der Folge: Verkäuferin) 714/1128 Anteile des neu gegründeten Grundstückes Zahl1 (Gesamtflächenausmaß 1128 m²), inneliegend in der EZ Zahl2, KG Zahl3 Ort je zur Hälfte an die Bf. und deren Ehegatten.

Als Gesamtkaufpreis wurde ein Betrag von EUR 329.868,00 vereinbart.

Unter Vertragspunkt IX. „Nutzungsübereinkommen, Sonstiges“ wurde wie folgt festgelegt:

„Die Vertragsparteien vereinbaren ein Nutzungsübereinkommen in der Weise, dass der Käuferseite das Recht zur ausschließlichen Nutzung des in der Beilage ./1 schraffiert dargestellten Teilstücks des neuen Grundstückes Zahl1 im Ausmaß von 714 m² zukommt. Der Verkäuferseite kommt hingegen das Recht zur ausschließlichen Nutzung des verbleibenden rechteckigen Restgrundstückes des neuen Grundstückes Zahl1 im Ausmaß von 414 m² zu. Die Käuferseite beabsichtigt auf diesem ihr zu ausschließlichen Nutzung überlassenen Teilstück des neuen Grundstückes Zahl1 die Errichtung eines Einfamilienhauses, wofür die Verkäuferseite bereits jetzt ihre ausdrückliche Zustimmung erteilt.“

Für den Fall, dass auch auf dem im Eigentum der Verkäuferseite verbleibenden Restgrundstück des neuen Grundstückes Zahl1 ein Haus errichtet werden sollte, verpflichten sich die Vertragsparteien eine Parifizierung der Anteile vorzunehmen und auf der für das neue Grundstück Zahl1 im Grundbuch der Katastralgemeinde Zahl3 Ort zu eröffnenden Einlagezahl Wohnungseigentum zu begründen. Die Vertragsparteien stimmen einer mit der Begründung von Wohnungseigentum allenfalls einhergehenden Verschiebung der Miteigentumsanteile und somit unentgeltlichen Abtretung von Miteigentumsanteilen zur Anteilsberichtigung bereits jetzt zu. Bis zur Begründung von Wohnungseigentum verzichtet die Käuferseite auf die Einbringung einer Teilungsklage.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, hinsichtlich der vorstehend getroffenen Vereinbarungen (Nutzungsübereinkommen bzw. Wohnungseigentumsbegründung) sämtliche Rechte und Pflichten an ihre Erben und Rechtsnachfolger zu überbinden.

Mündlichen Nebenabreden zu diesem Vertrag bestehen nicht. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform; dies gilt auch für ein einvernehmliches Abgehen von diesem Formerfordernis“.

Mit Bescheid vom 12.03.2015 wurde von der anteiligen Gegenleistung (= halber Kaufpreis) Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 5.772,69 vorgeschrieben.

Mit Schriftsatz vom 25.03.2015 teilte der Rechtsvertreter der Verkäuferin dem Finanzamt mit, dass der oben angeführte Kaufvertrag erst dann rechtswirksam und im Grundbuch durchgeführt würde, wenn auch hinsichtlich der übrigen Miteigentumsanteile am Grundstück Zahl1 ein Kaufvertrag abgeschlossen worden sei. Diese Bedingung wäre bis heute nicht erfüllt und der Verkauf bzw. der Erwerb des genannten Grundstückes noch nicht wirksam (vgl. § 8 Abs. 2 GrEStG).

Der Vertragserrichter (Notar) habe offensichtlich den beschwerdegegenständlichen Kaufvertrag ohne Hinweis auf diese Bedingung beim Finanzamt angezeigt, die Steuerschuld für diesen Kaufvertrag wäre jedoch noch nicht entstanden.

Über den Eintritt der Bedingung würde informiert werden und vorerst um Abstandnahme von der Grunderwerbsteuervorschreibung ersucht.

Fristgerecht brachte der steuerliche Vertreter der Bf. Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 12.03.2015 ein und führte aus, dass der beschwerdegegenständliche Kaufvertrag unter Bedingungen abgeschlossen worden sei, welche noch nicht eingetreten wären. Unter Verweis auf den oben angeführten Schriftsatz des Rechtsvertreters der Verkäuferin vom 25.03.2015 wurde vorgebracht, dass der Kaufvertrag erst dann rechtswirksam würde, wenn alle Miteigentumsanteile am Grundstück Zahl1 verkauft worden wären. Da die Bedingungen noch nicht erfüllt seien, wäre die Grunderwerbsteuerschuld noch nicht entstanden, weshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides begehrt würde. Der Vertragserrichter habe bei Anzeige des Kaufvertrages nicht auf diese Bedingung hingewiesen.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 15.04.2015 wurde die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass dem beschwerdegegenständlichen Kaufvertrag keine Bedingungen zu entnehmen wären und laut Vertragspunkt IX. keine mündlichen Nebenabreden bestanden hätten.

Innerhalb offener Frist wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht unter Bezugnahme auf das Beschwerdevorbringen eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 21.05.2015 legte das Finanzamt die Beschwerde samt dem elektronischen Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht vor

Eine durch das Bundesfinanzgericht durchgeführte Grundbuchsabfrage betreffend das neu gegründete Grundstück Zahl1 ergab, dass mit Kaufvertrag vom 18.11.2015 das gesamte Grundstück im Flächenausmaß von 1.128m² durch die Verkäuferin als bisherige Alleineigentümerin an Dritte veräußert worden war und auch verbüchert wurde.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes betreffend den vorgenannten Rechtsvorgang teilte der steuerliche Vertreter der Bf. telefonisch mit, dass im Jahr 2015 der beschwerdegegenständliche Kaufvertrag vom 14.07.2014 mit Dissolutionsvereinbarung vom 15.10.2015 wieder aufgelöst worden sei, welche allerdings nicht von der Verkäuferin unterfertigt wäre. Die Liegenschaft wäre im Jahr 2015 an andere Kaufwerber veräußert worden. Die Verkäuferin hätte fraudulos gehandelt, weshalb sich die Bf. und deren Ehegatte einer Sammelklage gegen die Verkäuferin angeschlossen hätten. Es gebe auch ein Gerichtsurteil aus dem Jahr 2015, welches jedoch weder dem steuerlichen Vertreter noch dem Bf. vorliege. Überdies wurde auch ein § 17 GrEStG- Antrag angekündigt.

Mit an das Finanzamt gerichtetem Schriftsatz vom 20.12.2019 wurde hierauf ein Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 2 iVm § 17 Abs. 5 GrEStG (Nichtfestsetzung oder Abänderung der Grunderwerbsteuer) eingebracht und ausgeführt, dass der Vertragsverfasser unter Außerachtlassung einer aufschiebenden Bedingung die Grunderwerbsteuer an das Finanzamt abgeführt habe. Unabhängig von dieser aufschiebenden Bedingung wäre der Kaufvertrag nicht zu Stande gekommen und der Kaufpreis per 29.10.2015 vom Treuhandkonto des Vertragserrichters an die Bf. und deren Ehegatten überwiesen worden. Die Überweisung wäre auf Grundlage eines an das Finanzamt gerichteten Schreibens des Rechtsvertreters der Verkäuferin vom 22.05.2015 erfolgt, worin mitgeteilt wurde, dass der beschwerdegegenständliche Kaufvertrag vom 14.07.2014 endgültig nicht wirksam sei und nicht durchgeführt würde. Die Käufer wären zu keinem Zeitpunkt wirtschaftliche, zivilrechtliche noch grundbücherliche Eigentümer geworden. Eine aufgesetzte Dissolutionsvereinbarung vom 15.10.2015 betreffend die Rückabwicklung und Rückgängigmachung mit ex-tunc-Wirkung würde das Nichtzustandekommen des Kaufvertrages untermauern, obwohl diese lediglich von der Käuferseite unterfertigt worden

sei, jedoch dadurch der im Schriftsatz vom 22.05.2015 geäußerte Wille der verkaufenden Partei zum Ausdruck gelangt sei.

Unter Verweis auf Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz § 17 Abs. 1 Z 2, Rz 35 wird vorgebracht, dass die Erfüllung eines Kaufvertrages als unmöglich betrachtet werde, wenn die kaufende Partei eines ersten Kaufvertrages über ein Grundstück niemals als Eigentümer im Grundbuch einverleibt worden wäre, während auf Grund eines weiteren späteren Kaufvertrages der Zweitkäufer derselben Liegenschaft als Eigentümer im Grundbuch eingetragen worden sei.

Überdies dokumentiere das Schreiben des Rechtsvertreters der Verkäuferseite vom 22.05.2015, dass der beschwerdegegenständliche Kaufvertrag bereits vor seinem Wirksamwerden durch die Vertragsparteien aufgelöst worden sei und die Verkäuferin zu einem späteren Zeitpunkt das Grundstück an die neuen Käufer veräußert habe.

Mit Schriftsatz vom 24.02.2020 zog die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit beidseits unterfertigtem Kaufvertrag vom 14.07.2014 verkaufte die Verkäuferin 714/1128 Anteile des neu gegründeten Grundstückes Zahl1 (Gesamtflächenausmaß 1128 m²), inneliegend in der EZ Zahl2, KG Zahl3 Ort je zur Hälfte an die Bf. und deren Ehegatten. In Vertragspunkt IX. wurde das oben zitierte Nutzungsübereinkommen geregelt.

Aus Sicht der Verkäuferin sollte die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages erst dann eintreten, wenn die übrigen Miteigentumsanteile ebenfalls veräußert worden seien. Auch der Bf. wies in seiner Beschwerdeschrift auf diesen Umstand hin.

Der Kaufvertrag wurde nicht im Grundbuch durchgeführt, da er laut Mitteilung der Verkäuferin endgültig nicht rechtswirksam wurde.

Eine Dissolutionsvereinbarung vom 15.10.2015, welche die Rückabwicklung und Rückgängigmachung des Kaufvertrages mit ex-tunc Wirkung regelt, ist nur von den Käufern unterfertigt. Die Kaufpreisrückzahlung vom Treuhandkonto des Vertragsserrichters an die Bf. und deren Ehegatten erfolgte am 29.10.2015.

Mit Kaufvertrag vom 18.11.2015 verkaufte die Verkäuferin als grundbücherliche Alleineigentümerin des Grundstückes Zahl1 nunmehr das gesamte Grundstück im Flächenausmaß von 1128 m² an dritte Kaufwerber.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den vorgelegten Verwaltungsakt, das Vorbringen der Verfahrensparteien und eine Grundbuchsabfrage.

3. Rechtsgrundlagen

Die folgenden gesetzlichen Bestimmungen in der für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung lauten auszugsweise:

§ 1 Abs. 1 GrEStG:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

Z 1 ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.....

§ 8 GrEStG:

Abs. 1: Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Abs. 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.....

§ 17 GrEStG

Abs. 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,

2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,.....

Abs. 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 in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

Abs. : Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind 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. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.

4. Hiezu wurde erwogen:

Im § 1 GrEStG werden die entsprechenden, die Steuerpflicht begründenden Tatbestände nach dem Grundsatz der Grunderwerbsteuerlichen Relevanz des Verpflichtungsgeschäftes normiert (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 108). Auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb ist bereits ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist (vgl. Fellner, aaO, § 8 Rz 17a).

Mit Abschluss des beschwerdegegenständlichen Kaufvertrages wurde somit ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht.

Grundsätzlich knüpft die Entstehung der Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG an die Verwirklichung des Erwerbsvorganges an, es sei denn, dass die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängig ist (vgl. § 8 Abs. 2 leg.cit.). Das Finanzamt bewertet den vorliegenden Kaufvertrag als unbedingt abgeschlossenes Rechtsgeschäft, insbesondere kann es dem Vertragspunkt IX. keine für die Wirksamkeit des Vertrages geregelte Bedingung erkennen, zumal auch neben dem Vertrag keine mündlichen Nebenabreden bestünden.

Zur Auslegung der Bedingungen stehen nicht die gebrauchten Worte, sondern die bezeichneten Eigenheiten der Bedingung als einer die Geltung der Rechtsgeschäftswirkungen beeinflussenden Modalität im Vordergrund. Hierbei ist das gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen (VwGH 16.11.1989, [89/16/0165](#)). Weil es für die Entstehung der Steuerschuld nicht auf die Beurkundung, sondern nur auf den Abschluss des Rechtsgeschäftes ankommt, ist eine auch von den Parteien selbst gesetzte, sogenannte gewillkürte aufschiebende Bedingung des Rechtsgeschäftes zu beachten (vgl. Fellner, aaO § 8 Rz 25).

Nach [§ 914 ABGB](#) ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht (vgl. VwGH 8.5.1978, Zl. [1174/77](#); 7.5.1981, 16/1155, 1156/80; 12.11.1981, 15/2596/79; 31.1.1985, 84/16/0215; 9.10.1991, 89/13/0098; OGH 1.2.1977, [3 Ob 526/76](#), JBl 1979, 146).

Bei Auslegung eines Vertrages oder einer Erklärung ist nach [§ 914 ABGB](#) nicht zu erforschen, welchen subjektiven, dem Partner nicht erkennbaren Willen die erklärende Partei hatte, sondern nur, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen musste.

Dass sowohl im Gegenstandsfall die Verkäuferin als auch die Käufer dem Vertragspunkt IX. jenen Regelungsinhalt beimaßen, dass die Rechtswirksamkeit des beschwerdegegenständlichen Kaufvertrages vom Eintritt einer Bedingung, nämlich dem Abschluss eines weiteren Kaufvertrages betreffend die übrigen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft Zahl1 abhängig sein sollte, geht einerseits aus den oben angeführten Schriftsätzen der Verkäuferin an das Finanzamt vom 25.03.2015 und 22.05.2015 als auch aus der Beschwerdeschrift des Bf. als Käufer hervor.

Diese Bedingung ist nicht eingetreten, weshalb die Verkäuferin im Schriftsatz vom 22.05.2015 dem Finanzamt mitteilte, dass der beschwerdegegenständliche Kaufvertrag endgültig nicht wirksam und durchgeführt würde. Auf Grund der in Punkt II. der lediglich von den Käufern unterfertigten Dissolutionsvereinbarung festgelegten ex-tunc Wirkung kann auch auf Käuferseite erschlossen werden, dass mangels Bedingungseintritt endgültig nicht von der Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages ausgegangen wurde.

Vielmehr veräußerte die Verkäuferin das gesamte Grundstück an dritte Kaufwerber durch Kaufvertrag vom 18.11.2015, welche Alleineigentum an der neu gegründeten Liegenschaft Zahl1 erwarben.

Mangels Bedingungseintritt konnte gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG daher eine Steuerschuld überhaupt nicht entstehen (vgl. Fellner aaO. § 8 Rz 18 mit dort zitierter Rechtsprechung), weshalb der Beschwerde Folge zu geben und der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben war.

Zum mit Schriftsatz vom 20.12.2019, und somit während des Beschwerdeverfahrens beim Finanzamt eingebrachten Antrag der Bf. gemäß § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG, auf welchen im laufenden Beschwerdeverfahren Bedacht zu nehmen ist (vgl. Fellner, aaO § 17 Rz 22), ist auszuführen:

Wird Grunderwerbsteuer ungeachtet des Umstandes, dass die Steuerschuld vom Eintritt einer Bedingung abhängig ist, vorgeschrieben, so ist es erforderlich, die Vorschreibung selbst mit Beschwerde zu bekämpfen. Tritt in der Folge nämlich die Bedingung endgültig nicht ein, so stellt dieser Umstand nicht den Tatbestand des § 17 GrEStG her (vgl. Fellner, aaO § 8 Rz 18 und dort referierte Judikatur). Der gegenständliche § 17- Antrag vom 20.12.2019 geht somit ins Leere.

Ergänzend kann jedoch als „obiter dictum“ bemerkt werden, dass bei – allerdings im Gegenstandsfall nicht zutreffendem - Vorliegen eines rechtswirksamen Kaufvertrages, jedoch unter Beachtung der übrigen Sachverhaltslage einem § 17- Antrag Erfolg beschieden wäre, zumal Kaufgegenstand des beschwerdegegenständlichen Kaufvertrages Miteigentumsanteile (in concreto: 714/1128) am Grundstück Zahl1 sind, währenddessen im zweiten Kaufvertrag vom 18.11.2015 das gesamte Grundstück veräußert wurde.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann einer Rechtsfrage im Sinn des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl. etwa VwGH 22.4.2015, [Ra 2015/16/0020](#), sowie 4.2.2016, Ra 2015/16/0140). Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. VwGH 22.4.2015, [Ra 2015/16/0020](#); 4.2.2016, Ra 2015/16/0140; 13.9.2016, Ra 2016/16/0077; 28.9.2016, Ra

2016/16/0084; 29.6.2017, Ra 2017/16/0088, und 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, jeweils betreffend Fragen der Auslegung und deren mangelnde grundsätzliche Bedeutung).

Salzburg-Aigen, am 2. März 2020