

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Ri1, die Richterin Ri2 sowie die fachkundigen Laienrichter Laienri1 und Laienri2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***13***, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16. September 2016 betreffend Grunderwerbsteuer 15.07.2010 zu ErfNr***/2010 (Abweisung des Antrages gemäß § 17 GrEStG vom 15. April 2016) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. August 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin ***14*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Festsetzung der GrESt mit Bescheid vom 13.10.2010

Mit Bescheid vom 13.10.2010 setzte das FA unter ErfNr***/2010 für einen zwischen der ***1*** Liegenschaften ***2*** Verwertung und Entwicklungs GmbH (kurz ***1***) als Verkäuferin und Herrn ***Bf1*** (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Käufer am 15.7.2010 abgeschlossenen Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer mit € 10.942,26 fest. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

2. Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 15.4.2016

Mit Schreiben vom 15.4.2016 beantragte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung die Abänderung des Bescheides über die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 10.942,26. Die in der Kaufvereinbarung festgehaltene Bedingung unter Punkt VII b) sei nicht eingehalten worden, daher werde der Vertrag nun rückgängig gemacht. § 17 Abs. 1 Z. 2 GrEStG besage, dass die

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

Dem Antrag angeschlossen wurde eine Kopie des Kaufvertrages vom 15.7.2010.

3. E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 6.6.2016

Am 6.6.2016 richtete die steuerliche Vertretung des Bf. ein E-Mail mit folgendem Inhalt an eine Mitarbeiterin des Finanzamtes:

*„Sehr geehrte Frau ***3***,*

*Wie mit Ihnen heute telefonisch besprochen, übermittle ich Ihnen das seinerzeit mit Kaufvertragsabschluss vereinbarte Anbot zur Kaufvertragsrückabwicklung durch die ***1*** im Falle der Nichterfüllung der zusätzlichen vertraglichen Bedingung, wonach die betreffende Liegenschaft nicht bis spätestens 31.12.2015 als Bauland-Betriebsgebiet gewidmet wurde.*

*Entgegen der Ausführungen unserer Kollegin war auslösender Punkt der Rückabwicklung des Kaufvertrages nicht die nicht erfolgte Grundbuchseintragung des Herrn ***Bf1*** (ist erfolgt, wie sie festgestellt haben), sondern die nicht erfolgte Umwidmung von Bauland-Betriebsgebiet bis 31.12.2015, die auch den hohen Kaufpreis rechtfertigte. Wir ersuchen, dieses Missgeschick zu entschuldigen.*

*Die in dieser ergänzenden Kaufvereinbarung vereinbarte Bedingung zur Rückabwicklung wurde schlagend, die Liegenschaft wurde nicht bis zum Stichtag 31.12.2015 umgewidmet und demzufolge hat Herr ***Bf1*** die Rückabwicklung des Vertrages verlangt.*

*Wir beantragen nunmehr die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 (1) Ziffer 2 GrEStG, weil der seinerzeitige Rechtsvorgang (Verkauf Liegenschaft ***1*** an ***Bf1***) aufgrund des Rechtsanspruches des Herrn ***Bf1*** (Rückabwicklung des Kaufvertrages bei nicht erfolgte Umwidmung der Liegenschaft in Bauland-Betriebsgebiet) rückabgewickelt wurde.*

Wir verweisen auf unsere weiteren Ausführungen vom 15. April 2016 und ersuchen um Abänderung des GrESt-Bescheides und um Rückerstattung der bezahlten Grunderwerbsteuer.“

Der E-Mail angeschlossen wurde eine Kopie des Rückkaufvertrages vom 15.7.2010/10.2.2016.

4. angefochtener Bescheid – Abweisung des Antrages gemäß § 17 GrEStG vom 15.4.2016

Mit Bescheid vom 16.9.2016 wies das FA den Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 15. April 2016 auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 13. Oktober 2010 mit folgender Begründung ab:

„Die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer ist nur in den in § 17 Abs. 1 angeführten Fällen möglich: Innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (Zi 1) oder bei Nichterfüllung der Vertragsbedingungen (Zi 2).

Die Steuerschuld ist mit Vorliegen der Genehmigungen entstanden. Die Genehmigung der Teilung erfolgte am 16.8.2010, die grundverkehrsbehördliche Genehmigung wurde am 5.10.2010 erteilt. Die Voraussetzungen Z 1 liegen bei einer Rückgängigmachung im Jahr 2016 nicht vor.

*Auch die Voraussetzungen für Zi 2 liegen nicht vor. Es liegt weder ein Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung noch eine Nichterfüllung von Vertragsbestimmungen vor, da der Hinweis auf die Widmung lediglich in der Einverleibungsbewilligung im Anbot (ErfNr. ****2016) enthalten ist und somit keine Vertragsbestimmung des Kaufvertrages darstellt.“*

5. Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.9.2016 für Kaufvertrag vom 10.2.2016

Mit Bescheid vom 16.9.2016 setzte das FA für den Kaufvertrag vom 10.2.2016 die Grunderwerbsteuer unter ErfNr. ****2016 ausgehend von einer Gegenleistung iHv € 330.445,82 (Kaufpreis) mit € 11.565,60 gegenüber der ***1*** fest. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

6. Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 16.9.2016

In der am 30.10.2017 nach mehrmaliger Fristerstreckung eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf, dass dem Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 15. April 2016 auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 13. Oktober 2010 stattgegeben wird.

Zur Begründung führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass das Anbot der ***1*** als Ergänzung des ursprünglichen Kaufvertrages anzusehen sei und daher dieses vertraglich vereinbarte Rückverkaufsrecht eine Bestimmung des Kaufvertrages sei.

Aus dem Umstand, dass das „Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages“ bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des ursprünglichen Kaufvertrages vorhanden und lediglich durch beglaubigte Unterschrift des Bf. zum Abschluss zu bringen war, lasse sich schließen, dass nach dem Willen der Vertragsparteien die Wirksamkeit des ursprünglichen Kaufvertrages von der im „Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages“ enthaltenen Bedingung betreffend die Umwidmung abhängig sein sollte. Daher sei in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach dem Willen der Vertragsparteien das vertraglich vereinbarte Rückverkaufsrecht zur Geschäftsgrundlage des ursprünglichen Vertrages vom 09.07.2010 gemacht worden. Hätte der Bf. nicht bereits zu diesem Zeitpunkt den Rechtsanspruch auf Rückverkauf der Liegenschaft gehabt, hätte er den ursprünglichen Kaufvertrag nicht unterfertigt. Der Grund für den Abschluss des Kaufvertrages sei insbesondere die Erweiterung der geschäftlichen Tätigkeit des Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer eines Autohauses gewesen. Voraussetzung für eine

betriebliche Nutzung des Grundstückes wäre jedoch die Umwidmung in Bauland-Betriebsgebiet gewesen.

7. BVE

Die Beschwerde wurde vom FA mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.03.2017 mit auszugsweise folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Gemäß § 17 Abs. 1 Z. 2 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang aufgrund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden. Voraussetzung der Nichtfestsetzung der Steuer ist also die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges aufgrund eines Rechtsanspruches eines daran Beteiligten. Eine solche Rückgängigmachung kann auch auf frei vereinbarte Vertragsbestimmungen gestützt werden. Im gegenständlichen Fall wurde im Kaufvertrag keine Bestimmung über die Umwidmung in Bauland-Betriebsgebiet aufgenommen; auch wurde kein Wiederkaufsrecht für den Fall der Nichtumwidmung vereinbart.

Das Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages vom 9.10.2010, vom Bf am 10.2.2016 angenommen, stellt einen Wiederkauf dar. Die Umdeutung einer Rückgängigmachung aufgrund eines Wiederkaufsrechtes in eine Rückgängigmachung aufgrund eines Rechtsanspruches, wegen Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen, ist selbst in wirtschaftlicher Betrachtungsweise schon allein deshalb ausgeschlossen, weil § 17 GrEStG dafür gesonderte Begünstigungstatbestände vorsieht.“

8. Vorlageantrag

Fristgerecht wurde ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt und darin die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.

Der Bf. führte ua. ergänzend aus, dass im ursprünglichen Kaufvertrag vom 09.07.2010 eine Bestimmung über die Umwidmung in Bauland-Betriebsgebiet insoweit aufgenommen worden sei, als das notariell beglaubigte Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages zwischen der ***1*** und dem Bf. sowohl in einer rechtlichen als auch in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine schriftliche Ergänzung des ursprünglichen Kaufvertrages vom 09.07.2010 darstellt. Das lasse sich insbesondere daraus ableiten, dass das Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages ebenso wie der ursprüngliche Kaufvertrag am 09.07.2010 unter der, dem ursprünglichen Kaufvertrag, unmittelbar folgenden Beurkundungsregisterzahl abgeschlossen wurde. Aufgrund dessen sei der Bf. dazu berechtigt bei Nicht-Eintritt der rechtzeitigen Umwidmung in Bauland-Betriebsgebiet die ursprüngliche Liegenschaft zurückzuverkaufen. Als Ergänzung des ursprünglichen Kaufvertrages sei sohin das vertraglich vereinbarte Rückverkaufsrecht eine Bestimmung dieses Kaufvertrages.

Aus dem Wortlaut des Gesetzestextes des § 17 (1) Z 2 GrEStG lasse sich nicht ableiten, dass es sich um die konkreten, bereits im ursprünglichen Vertrag festgehaltenen Bestimmungen handeln muss. Vielmehr könnten darunter auch zusätzliche, etwa im Rahmen von Nebenvereinbarungen getroffene, Vertragsbestimmungen verstanden werden. Entscheidend sei lediglich, von welchen Bestimmungen nach dem Willen der Vertragsparteien die Wirksamkeit des Erwerbsgeschäftes abhängig sein soll.

Der Begründung des Finanzamtes, wonach im vorliegenden Fall eine Rückgängigmachung aufgrund eines Rechtsanspruches sohin allein deshalb ausgeschlossen sei, weil § 17 GrEStG für Rückgängigmachungen aufgrund eines Wiederkaufsrechtes einen gesonderten Begünstigungstatbestand vorsieht, sei entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Fall gerade kein Wiederkaufsrecht, sondern ein Rückverkaufsrecht vertraglich vereinbart wurde.

Außerdem schließe selbst ein vertraglich vereinbartes Wiederkaufsrecht die Anwendung von § 17 (1) Z 2 GrEStG nicht aus, wenn dadurch ein Rechtsanspruch begründet werde. Dies sei etwa dann gegeben, wenn für den Fall der Nichterfüllung verpflichtender Vertragsbestimmungen ein Wiederkaufsrecht vereinbart ist und wegen Nichterfüllung dieser Bestimmungen das Wiederkaufsrecht ausgeübt wird.

9. Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 20.9.2017 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor. Beantragt wurde die Abweisung der Beschwerde.

Dabei gab das FA noch eine Stellungnahme mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

„Der gegenständliche Kaufvertrag vom 10.02.2016 wurde nicht innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld abgeschlossen womit eine Anwendung von § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG von vornherein nicht in Betracht kommt. In der Beschwerdevorentscheidung wurde bereits dargelegt, dass in den ursprünglichen Kaufvertrag keine Bestimmung über die Umwidmung in Bauland-Betriebsgebiet aufgenommen wurde und auch keine Rechtsfolgen für den Fall der Nichtumwidmung vereinbart wurden. Eine Vertragsbestimmung, deren Nichterfüllung einen Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges auslöst, liegt daher in gegenständlichem Fall nicht vor. Dementsprechend stellt die Annahme des gesondert gestellten (bedingten und befristeten) Anbots zum Abschluss eines Kaufvertrages vom 09.07.2010 (angenommen am 10.02.2016) keine auf einem Rechtsanspruch basierende Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG aufgrund von Nichterfüllung von Vertragsbestimmungen dar.“

10. Vorbereitungsvorhalt des BFG vom 20.2.2020

Zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung teilte die Berichterstatterin den Parteien mit Vorhalt vom 20.2.2020 mit, wie sich die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstellte.

Dabei wurde ua ausgeführt, dass die Abänderungsbefugnis des BFG durch die „Sache“ begrenzt werde. Die Bestimmung der „Sache“ habe bei einem antragsbedürftigen Verwaltungsakt an Hand des Antrages zu erfolgen (hier der Antrag vom 15.4.2016) und dem darin geltend gemachten anspruchsbegründenden Sachverhalt (Nichteinhaltung der unter Punkt VII b) des Kaufvertrages enthaltenen Vertragsbedingung) und wurde dazu auf die Rechtsprechung des VwGH 26.6.1997, 97/16/0024 zur Frage der „entschiedenen Sache“ bei mehreren Anträgen nach § 17 GrEStG verwiesen.

Mittels E-Mail könne ein Antrag nach § 17 GrEStG nicht wirksam gestellt werden. Es sei deshalb das Email vom 6.6.2016 (in dem als anspruchsbegründender Sachverhalt die Geltendmachung des Rückkaufsrechtes wegen Nichterfüllung der Vertragsbedingung „Umwidmung“ genannt werde) vom FA zu Recht nicht als eigenständiger Antrag iSd § 17 GrEStG behandelt worden und darüber auch nicht im Spruch des angefochtenen Bescheides abgesprochen worden.

Nach Ansicht der Berichterstatterin käme daher - selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Senat - bereits auf Grund der Begrenzung durch die „Sache“ eine Abänderung des angefochtenen Bescheides nicht in Betracht.

11. Stellungnahme zum Vorbereitungsvorhalt

Das FA teilte dem BFG am 2.3.2020 dazu mit, keine Stellungnahme abzugeben.

Der Bf. nahm zum Vorbereitungsvorhalt mit Schriftsatz vom 29.4.2020 auszugsweise wie folgt Stellung:

Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs ergebe aus einem frei vereinbarten Vertragskonvolut, das einerseits aus dem Kaufvertrag vom 15.7.2010 und andererseits aus dem am selben Tag ausgefertigten Anbot der ***1*** an den Bf. bestehe. Diese beiden Verträge bilden insofern eine Einheit, als im genannten Anbot eindeutig auf den erstgenannten Kaufvertrag Bezug genommen werde.

In diesem Anbot werde eine weitere Möglichkeit der Rückabwicklung des genannten Kaufvertrages festgehalten, nämlich dass das gegenständliche Grundstück ***7*** nicht bis spätestens 31.12.2015 rechtskräftig als Bauland-Betriebsgebiet gewidmet ist.

Die einvernehmlich festgelegten Vertragsbestimmungen, die für die vollständige Erfüllung des Kaufvertrages vom 15.7.2010 vorliegen müssten, seien somit:

- Vorliegen der plan- und Vermessungsbehördlichen Genehmigung (laut Punkt VII a) des Kaufvertrages)
- grundverkehrsbehördliche Genehmigung (laut Punkt VII b) des Kaufvertrages)
- rechtskräftige Widmung des gegenständlichen Grundstücks ***7*** als Bauland-Betriebsgebiet bis spätestens 31.12.2015 (laut Anbot vom 15.7.2010)

Von den beiden Kaufvertrag-Parteien werde der gegenständliche Kaufvertrag und das Anbot als vertragliche Gesamtheit betrachtet und daher alle Inhalte und Bestimmungen dieser Schriftstücke als einvernehmlicher Vertragswille angesehen.

Der vertragliche Wille lasse sich auch aus der Tätigkeit des Bf. ableiten: er hätte das Grundstück für den Betrieb eines Autohauses benötigt, wobei dafür die Umwidmung in Bauland essenziell gewesen wäre.

Da die von den Parteien vereinbarte Umwidmung nicht durchgeführt worden sei, sei es folglich zur Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 15.7.2010 gekommen, indem der Bf. das datumsgleiche Anbot der ***1*** auf Rückverkauf am 10.2.2016 angenommen habe.

Aufgrund dieses Rückverkaufs sei am 15.4.2016 von der steuerlichen Vertretung des Bf. der Antrag gemäß § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG mit eingeschriebenem Brief gestellt worden, und zwar zunächst mit der Begründung, dass die im Kaufvertrag festgehaltene Bedingung unter Punkt VII b) nicht eingehalten worden sei und daher der Vertrag rückgängig gemacht werde.

Diese Begründung des Antrags vom 15.4.2016 sei irrtümlich nicht korrekt gewesen. Vielmehr wäre als Begründung anzuführen gewesen, dass die im Anbot vom 15.7.2010 vereinbarte Umwidmung in Bauland nicht durchgeführt wurde. Mit Email der steuerlichen Vertretung vom 6.6.2016 sei dem Finanzamt (nach telefonischer Rücksprache) daher eine Korrektur der Begründung des Antrags bekannt gegeben worden. Der Antrag gemäß § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG selbst, nämlich die Steuer nicht festzusetzen, da der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wurde, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt wurden, sei jedoch mit dem Email nicht neu gestellt worden. Vielmehr werde in dem Email auf den ursprünglichen Antrag vom 15.4.2016 verwiesen.

Dass das Email vom 6.6.2016 nicht als neuerlicher Antrag zu sehen sei, sei auch vom Finanzamt so interpretiert worden, da der antragsabweisende Bescheid vom 16.9.2016 offensichtlich auf die im Email vom 6.6.2016 genannte Begründung eingeht und den Antrag vom 15.4.2016 abweist, „da der Hinweis auf die Widmung lediglich in der Einverleibungsbewilligung im Anbot enthalten ist“. Auf die anderen Bedingungen oder Bestimmungen, die im Konvolut des Kaufvertrages angeführt werden, gehe das Finanzamt nicht ein.

Es lägen somit nicht zwei Anträge vor, sondern sei nur ein Antrag entscheidungsrelevant, nämlich jener vom 15.4.2016.

Der gegenständliche Bescheid spreche im Spruch, neben dem Bescheidadressaten, nur über den Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 15.4.2016 unter Bezugnahme auf den Kaufvertrag vom 15.7.2010 ab. Im gegenständlichen Fall sei somit „Sache“ im Sinne des § 279 BAO der Antrag gemäß § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG vom 15.4.2016. Dieser Antrag sei mit Email vom 6.6.2016 insofern korrigiert worden, als eine irrtümlich falsche Begründung berichtigt worden sei.

Diesbezüglich seien folgende Punkte hervorzuheben:

- Der Bescheid vom 16.9.2016 tätige keine einzige Aussage zu der „im Kaufvertrag im Punkt VII beigesetzten Bedingung“. Vielmehr beschäftige sich der Bescheid nur mit der Nichterfüllung der Vertragsbestimmung „Umwidmung“ laut Anbot vom 15.7.2010. Die Finanzverwaltung habe also die Korrektur der Begründung des Antrags vom 15.4.2016 durch das Email vom 6.6.2016 offensichtlich zur Kenntnis genommen und als integrierenden Bestandteil des Antrags vom 15.4.2016 akzeptiert.

- Der Inhalt bzw. die nähere Beschreibung der nicht erfüllten Voraussetzung sei kein Spruchbestandteil, sondern Teil der Begründung, weshalb es auch keine Auswirkung auf die „Sache“ im Sinne des § 279 BAO haben könne, welche Vertragsbestimmung eines Vertrages schlussendlich nicht erfüllt wurde. Der Spruch des Bescheides laute nur, ob dem Antrag gemäß § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG stattgegeben wird oder nicht.

- Der gegenständliche Antrag habe stets auf Nichtfestsetzung bzw. Abänderung der Steuer, da der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wurde, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt wurden, gelautet, somit basierend auf § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG. Auch eine inhaltliche Entscheidung des BFG würde sich auf diese Gesetzesstelle beziehen und damit keine andere Gesetzesstelle geschweige denn eine andere Abgabe somit keine andere „Sache“ behandeln. In diesem Zusammenhang werde auf die VwGH-Judikatur verwiesen, der zufolge eine Sachentscheidung der Rechtsmittelinstanz über eine Gebühr nach jener Tarifpost, welche die Grundlage der erstinstanzlichen Festsetzung bildete, noch eine identische Sache sei, auch wenn diese Sachentscheidung auf anderen Sachverhalten (andern Urkunden) basiert (VwGH 18.9.1969, 383/68; Stoll, BAO, zu § 289 Seite 2801).

Gemäß § 270 BAO sei von der Abgabenbehörde bzw. vom Verwaltungsgericht auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde / dem Verwaltungsgericht im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Sowohl in der gegenständlichen Beschwerde vom 30.1.2017 als auch im Vorlageantrag vom 25.4.2017 werde mehrfach auf die Relevanz der Vertragsbestimmung „Umwidmung Bauland“ für die beiden Vertragsparteien sowie auf den diesbezüglichen Parteiwillen eingegangen. Weiters werde in diesen

Schriftstücken die Nichterfüllung dieser Vertragsbestimmung als Begründung für den Antrag vom 15.4.2016 angeführt. Insoweit seien der Abgabenbehörde bzw. dem BFG neue Tatsachen, Beweise und Anträge im Sinne des § 270 BAO zur Kenntnis gelangt und müssten im Verfahren Berücksichtigung finden.

In diesem Zusammenhang werde auch auf das Erkenntnis des BFG vom 20.10.2017, RV/7102115/2015 verwiesen. Laut diesem Erkenntnis könnten sogar Anträge gemäß § 17 GrEStG selbst erstmals im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens gestellt werden. Umso mehr müsse dies für die Korrektur einer irrtümlich falschen Begründung für einen solchen Antrag gelten.

12. Mündliche Verhandlung vom 11.8.2020

Zu der am 11. August 2020 vor dem gesamten Senat durchgeführten mündlichen Verhandlung ist der Bf. persönlich nicht erschienen, für ihn nahm seine steuerliche Vertretung (kurz PV) an der Verhandlung teil.

Die Vorsitzende (= Berichterstatterin in der gegenständlichen Rechtssache) berichtete über den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt wie in der den Anwesenden ausgehändigten Beilage ./1 zur Niederschrift dargestellt.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklärte der PV:

„Wir verweisen noch auf die Bestimmung VIII des Kaufvertrages, darin wurde vorgesehen, dass eine Grundstücksfläche von maximal 400 qm unentgeltlich zur Verfügung zu stellen ist, solange die Verkehrsfläche nicht in das öffentliche Gut abgetreten ist.

*Der Bf. betreibt ein Autohaus in ***4***, es gibt schon lange die Pläne für eine ***5***-Schnellstraße und am derzeitigen Standort gäbe es dann Probleme für die Anlieferung mit LKW's. Damals sah es gut aus, dass diese Errichtung der ***5***-Schnellstraße realisiert wird, und deshalb wollte der Bf. das Autohaus nach ***6*** verlegen. Um dies durchführen zu können, wären verschiedene Bedingungen erforderlich gewesen, u.a. die Umwidmung.*

Der Bf. hat das Anbot als erklärende Ergänzung zum Kaufvertrag gesehen.“

FA: „Zum Sachverhalt gibt es keine Ergänzungen.“

Zur rechtlichen Beurteilung verwies der PV zunächst auf die bisherigen Schriftsätze und ergänzte sodann:

„Es kann nicht darauf ankommen, dass es zwei Blätter Papier sind. Der Kaufvertrag und das Anbot sind eine Einheit. Es geht uns um die Vertragsabsicht.

Der Punkt VIII dokumentiert auch, dass es um die Nähe zur Autobahnabfahrt ging und das zusätzlich auch mündlich diese Rückverkaufsoption vereinbart wurde.

Der Wille beider Vertragsparteien war, dass es integrierender Bestandteil wird, wenn man noch die notarielle Beglaubigung vorgesehen hat.“

Der Vertreter der FA verwies dazu auf das bisherige Vorbringen, die Rechtsansicht sei daraus ersichtlich.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum Thema „Sache“ noch Ergänzungen gibt, antworteten sowohl der PV als das FA: „nein“

Nach dem festgehalten wurde, dass keine Beweisanträge offen sind, ersuchte die Vorsitzende um die Schlussworte.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der steuerliche Vertreter beantragte der Beschwerde Folge zu geben und verwies dazu auf den in der Beschwerde enthaltenen Antrag.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Kaufvertrag vom 15.7.2010

1.1. Abschluss und Zweck des Kaufvertrages

Am 15.7.2010 wurde ein Kaufvertrag zwischen der ***1*** Liegenschaften ***2*** Verwertung und Entwicklungs GmbH (kurz ***1***) als Verkäuferin und Herrn ***Bf1*** (kurz Bf.) als Käufer über das durch Teilung neu gebildete Grundstück ***7*** der KG ***8*** ***6*** zu einem Kaufpreis von € 311.136,00 durch Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch den Bf. am 9.7.2010 und durch die beiden zeichnungsberechtigten Organe der ***1*** am 9.7.2010 und am 15.7.2010 abgeschlossen.

Im Vorfeld des Abschlusses des Kaufvertrages wurde bereits darüber gesprochen, dass die ***1*** dem Bf. ein Anbot zum Rückverkauf des Grundstückes legen wird und hat der Bf. das Anbot als erklärende Ergänzung zum Kaufvertrag gesehen. Der Bf. hätte den Kaufvertrag nicht unterschrieben, wenn es nicht im Zeitpunkt der Unterzeichnung bereits einen Entwurf des Angebotes auf Rückverkauf gegeben hätte (zum Inhalt des Anbots siehe unten, Pkt 2.). Die Umwidmung in Bauland war für den Bf. essenziell dafür, dass er das Grundstück für den von ihm angestrebten Zweck (Betrieb eines Autohauses) verwenden kann. Der Bf. betreibt derzeit ein Autohaus in ***4***, es gibt schon lange die Pläne für eine ***5***-Schnellstraße und am

derzeitigen Standort gäbe es dann Probleme für die Anlieferung mit LKW's. Im Jahr 2010 sah es gut aus, dass diese Errichtung der ***5***-Schnellstraße realisiert wird, und deshalb wollte der Bf. das Autohaus nach ***6*** verlegen. Um dies durchführen zu können, wären verschiedene Bedingungen erforderlich gewesen, u.a. die Umwidmung von Grundstücken in Bauland.

1.2 Vertragsbestimmungen des Kaufvertrages

Nach Punkte V. des Kaufvertrages erfolgt der Übergang des vertragsgegenständlichen Grundstückes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Käufers mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages, sodass Gefahr und Zufall, sowie Last und Vorteil bezüglich des vertragsgegenständlichen Grundstückes, von diesem Zeitpunkt angefangen auf den Käufer übergingen.

Im Punkt VI. des Vertrages wurde festgehalten, dass die Verkäuferin keine Haftung für eine bestimmte Beschaffenheit oder Eigenschaft der vertragsgegenständlichen Grundstückes, wohl aber dafür, dass

a) dasselbe vollkommen frei von verbücherten sowie nicht verbücherten Lasten, Bestandrechten und Nutzungsrechten aller Art, in das alleinige Eigentum des Käufers übergehen wird.

b) in dem vertragsgegenständlichen Grundstück keinerlei Abfälle im Sinne des Altlastensanierungsgesetzes vorhanden sind und auch keinerlei bodensanierende Maßnahmen beziehungsweise sonstige Vorschriften über die Beseitigung von Altlasten oder Fliegerbomben oder anderer Sprengmittel seitens einer Behörde zur Vorschreibung gelangt sind.

Die Verkäuferin verpflichtete sich den Käufer für jegliche Verletzung dieser Zusicherungen vollständig schad- und klaglos zu halten.

Weiters versicherte die Verkäuferin, dass hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Grundstückes keine eingeleiteten verwaltungsbehördlichen Verfahren oder bescheidmäßig bereits verfügte öffentlich rechtliche Beschränkungen, Belastungen oder Aufträge vorliegen, ebenso wenig angekündigte oder bereits anhängige Rechtsstreitigkeiten oder grundbücherliche oder sonstige gerichtliche Verfahren.

Der Käufer erklärte davon Kenntnis zu haben, dass auf einem Teil des vertragsgegenständlichen Grundstückes die seinerzeitige Rollbahn des Flugfeldes als Betonbahn errichtet ist und eine Asphaltbahn von einer Infrastrukturerrichtungsgesellschaft neu errichtet wurde.

Für den Fall der Entfernung dieser Beton- und Asphaltflächen verpflichtete sich der Käufer, sämtliche Kosten die damit verbunden sind zu tragen und diesbezüglich die Verkäuferin vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Im Punkt VII des Kaufvertrages wurde die Rechtswirksamkeit sämtlicher Vereinbarungen dieses Kaufvertrages von den folgenden Bedingungen aufschiebend bedingt abhängig gemacht:

„a) Vorliegen der plan- und vermessungsbehördlichen Genehmigung, welche für die Teilung und Neubildung des vertragsgegenständlichen Grundstückes erforderlich sind

b) grundverkehrsbehördliche Genehmigung dieses Kaufvertrages gemäß den Bestimmungen des Niederösterreichischen Grundverkehrsgesetzes.“

Punkt VIII. hat folgenden Inhalt:

*„1. Für den Fall, dass nach Rechtswirksamkeit dieses Vertrages die Aufschließung des Restgrundstückes ***9***, und zwar im Anschluss an das vertragsgegenständliche Grundstück im südwestlichen Teil bei aufrechter Grünlandwidmung des Kaufobjektes erfolgen sollte, verpflichtet sich der Käufer hiermit für sich und seine Rechtsnachfolger im Bereich des Vermessungspunktes ***10***, zur bzw. einer Straßenkreuzung mit dem Autobahnzubringer, eine Grundstücksfläche von max. 400 m2 unentgeltlich zur Verfügung zu stellen bzw. unentgeltlich und lastenfrei an die Verkäuferin in deren Eigentum rückzuübertragen, solange diese Verkehrsfläche nicht in das öffentliche Gut der Marktgemeinde ***6*** oder an eine sonstige Körperschaft des Öffentlichen Rechtes oder einen zukünftigen Autobahnen- bzw. Schnellstraßenbetreiber (z.B. ASFINAG) abzutreten ist.*

Weiters verpflichtet sich der Käufer in diesem Zusammenhang den Ausbau der erforderlichen Infrastruktur, solange eine Widmungsänderung des vertragsgegenständlichen Grundstückes nicht rechtskräftig vorliegt, nicht zu verhindern, soweit dadurch nicht das Bauvorhaben des Käufers nachhaltig beeinträchtigt wird. Dies betrifft auch die Aufschließung mit Kanal, Wasser, sowie den sonstigen Versorgungsleitungen.

2. In diesem Zusammenhang erklärt die Verkäuferin, soweit ihr dies möglich ist, dass sie sich bei der Planung bzw. Durchführung der Aufschließung dafür einsetzen wird, dass im Bereich bei dem unter Punkt 1. angeführten Vermessungspunktes eine Kreuzung bzw. ein Kreisverkehr mit dem zukünftigen Autobahnzubringer errichtet wird.

*3. Die Verkäuferin räumt hiermit dem Käufer das Recht ein, jene Grundstücksflächen, wie dieselben ebenfalls in der beiliegenden Mappenkopie gelb eingezeichnet sind, soweit diese nicht zur Aufschließung des Restgrundstückes ***9*** erforderlich sind oder als öffentliche Verkehrsfläche gewidmet werden, zu erwerben, wobei als Kaufpreis für diese Grundflächen ein Betrag von € 21,--/m2 vereinbart wird. Der Betrag von € 21,--/m2 ist wertgesichert nach dem von der Bundesanstalt Statistik Austria verlautbarten Index der Verbraucherpreise 2005, beziehungsweise zu dem an dessen Stelle tretenden Nachfolgeindex. Die Ausgangsbasis für diese Wertsicherung bildet die Indexzahl des Monates der Vertragsunterfertigung über den*

*Ankauf des oben angeführten Grundstückes durch Herrn ***Bf1***, die Vergleichszahl die im jeweiligen Zeitpunkt der Gegenzeichnung der Unterfertigung des Kaufvertrages für die unter Punkt "VIII. 3." angeführten Restflächen durch ***Bf1*** letztverlautbarte Indexzahl."*

In Punkt IX verpflichtete sich der Bf. sämtliche mit der Errichtung und Durchführung dieses Kaufvertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben aller Art einschließlich der Vermessungskosten in Höhe von € 1.500,-- (einschließlich USt und amtlicher Gebühren), auch im Falle des nicht rechtswirksamen Zustandekommens des Kaufvertrages allein zu tragen und diesbezüglich die Verkäuferin vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Weiters verpflichtete er sich sämtliche mit der Aufschließung des vertragsgegenständlichen Grundstückes, der Baureifmachung, Bebauung oder Benützung des vertragsgegenständlichen Grundstückes zur Vorschreibung gelangenden öffentlichen Abgaben und Gebühren durch die Gemeinde ***6*** etc. zu bezahlen und diesbezüglich die Verkäuferin vollkommen schad- und klaglos zu halten und gilt dies ebenso für die Bau-, Gewerbe- und allenfalls sonstige Bewilligungsverfahren für den geplanten Betrieb.

Allfällige Lastenfreistellungskosten verpflichtete sich die Verkäuferin zu tragen.

Im Punkt XI des Vertrages räumten sich die Verkäuferin und der Bf. wechselseitig immerwährende und unentgeltliche Geh- und Fahrrechte an bestimmten Grundstücksflächen ein, solange das vertragsgegenständliche Grundstück rechtskräftig als Grünland gewidmet ist.

In Punkt XII des Vertrages wurde festgehalten, dass mündliche Nebenabreden nicht bestehen und dass Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages der Schriftform bedürfen

2. Anbot der *1*** vom 15.7.2010 zum Abschluss eines (Rück-)Kaufvertrages**

Gleichzeitig mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages unterzeichneten die Organe der ***1*** am 9.7.2010 und am 15.7.2010 ein notariell beglaubigtes „Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages“. Mit diesem Anbot räumte die ***1*** dem Bf. ein Rückverkaufsrecht für den Fall ein, dass das Grundstück ***7*** der KG ***8*** ***6*** nicht bis spätestens 31.12.2015 rechtskräftig als Bauland-Betriebsgebiet gewidmet sein sollte.

Dieses Rückverkaufsrecht wurde zeitlich eingeschränkt und war der Bf. berechtigt, den Rückkaufvertrag beginnend ab 1.1.2016 und spätestens bis zum 31.3.2016 dadurch zum Abschluss zu bringen, dass er bzw seine Erben oder sonstigen Rechtsnachfolger den „nachstehenden“ Kaufvertrag beglaubigt mitunterfertigt.

Als Kaufpreis für den Rückverkauf wurde jener des ursprünglichen Kaufvertrages von € 311.136,00 zuzüglich Wertsicherung vereinbart. Die Ermittlung der jährlichen Wertsicherung wurde auf die Dauer des im Anbot vereinbarten Zeitraumes, nämlich bis längstens 31.3.2016, begrenzt.

Die Rechtswirksamkeit sämtlicher Vereinbarungen des (Rück-)Kaufvertrages wurde von der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung sowie von der Lastenfreiheit des Kaufobjektes aufschiebend bedingt abhängig gemacht. Punkt VII. bestimmte dazu:

*„Für den Fall, dass zwar eine rechtskräftige grundverkehrsbehördliche Genehmigung vorliegt, jedoch die vollkommene Lastenfreiheit des Kaufobjektes von ***Bf1*** nicht bis längstens 31.12.2016 hergestellt werden kann, ist dieser Kaufvertrag als endgültig nicht zustandegekommen anzusehen und das Angebot der "****1****" gegenstandslos und erloschen.“*

In der Einverleibungsbewilligung des (Rück-)Kaufvertrages wurde die Vorlage einer Widmungsbestätigung, welche zweifelsfrei eine andere Widmung des Grundstückes als Bauland-Betriebsgebiet nachweist, vorgesehen.

3. Eintritt der Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages vom 15.7.2010 - Verbücherung

Die plan- und vermessungsbehördliche Genehmigung lag am 16. August 2010 vor, die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erfolgte mit Bescheid vom 5. Oktober 2010 und wurde damit der Kaufvertrag vom 15. Juli 2010 am 5. Oktober 2010 rechtswirksam und erfolgte der Übergang des Grundstückes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Bf.

Noch im Jahr 2010 wurde der Kaufvertrag vom 15.7.2010 unter der Tz ***11*** grundbücherlich durchgeführt und der Bf. als Eigentümer der neugeschaffenen EZ ***12*** der KG ***8*** ***6*** im Grundbuch eingetragen.

4. Keine Umwidmung bis zum 31.12.2015 – Ausübung des Rückverkaufsrechtes durch Unterzeichnung des (Rück-)Kaufvertrages durch den Bf. am 10.2.2016

Bis zum 31.12.2015 ist das gegenständliche Grundstück nicht rechtskräftig als Bauland-Betriebsgebiet gewidmet worden.

Am 10.2.2016 nahm der Bf. das ihm am 15.7.2010 von der ***1*** unterbreitete Anbot zum Abschluss eines Kaufvertrages über den Rückkauf des Grundstückes durch notariell beglaubigte Unterzeichnung der Kaufvertragsurkunde an.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr***/2010, die durchgeführte Grundbuchsabfrage und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen des Bf. in seinen Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung.

Unstrittig ist, dass der Kaufvertrag durch Unterzeichnung einer über den Kaufvertrag errichteten Urkunde durch den Bf. und die Organe der ***1*** zustande gekommen ist. Ebenso unstrittig ist, welche Vertragsbedingungen im Kaufvertrag festgehalten wurden und welchen Inhalt das Anbot der ***1*** hatte. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass das schriftlich Festgehaltene nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht.

Es war für den erkennenden Senat nachvollziehbar, dass die Umwidmung in Bauland für den Bf. essenziell dafür war, dass er das Grundstück für den von ihm angestrebten Zweck (Betrieb eines Autohauses) verwenden kann. Ebenso war glaubwürdig, dass der Bf. den Kaufvertrag nicht unterschrieben hätte, wenn es nicht im Zeitpunkt der Unterzeichnung bereits einen Entwurf des Angebotes auf Rückverkauf gegeben hätte, der noch am selben Tag von einem der beiden Geschäftsführer der ***1*** unterzeichnet wurde. Das ändert jedoch nichts daran, dass die Verträge so gestaltet wurden, dass die „Nichtumwidmung bis 31.12.2015“ bloß als Bedingung in das - zeitlich bis zum 31.3.2016 eingeschränkte – Anbot auf Rückverkauf aufgenommen wurde. Gerade das Erlöschen des Anbots mit 31.12.2016, falls keine Lastenfreistellung bis zu diesem Zeitpunkt erfolgt wäre, zeigt, dass die Nichtumwidmung als solches dem Bf. keinen Rechtsanspruch auf Vertragsaufhebung vermittelt hätte, sondern die Rückübertragung des Grundstückes an die ***1*** hier auf der Geltendmachung des ausbedungenen Rückverkaufsrechtes beruht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. 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 1987](#) 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 1987](#) 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.

Gemäß [§ 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden.

Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der 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 1987](#) 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 1987](#) 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.

Gemäß [§ 85 Abs. 1 BAO](#) sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß [§ 86a Abs. 1 BAO](#) können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt.

Mit § 1 der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991 idF [BGBl. II Nr. 447/2013](#) wird für Anbringen im Sinne des § 86a Abs. 1 erster Satz BAO, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an die Verwaltungsgerichte, an ein Finanzamt oder an ein Zollamt gerichtet werden, die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen.

Mit der Verordnung [BGBl. II Nr. 97/2006](#) (FinanzOnline-Verordnung 2006 - FOnV 2006) idF [BGBl. II Nr. 82/2018](#) wird die automationsunterstützte Datenübertragung in Bezug auf

Anbringen ([§ 86a BAO](#)), Erledigungen ([§ 97 Abs. 3 BAO](#)), Akteneinsicht ([§ 90a BAO](#)) und Entrichtung ([§ 211 Abs. 5 BAO](#)), soweit nicht eigene Vorschriften bestehen, geregelt.

Nach [§ 1 Abs. 2 der FOnV 2006](#) ist die automationsunterstützte Datenübertragung für die Funktionen zulässig, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online zur Verfügung stehen.

Gemäß [§ 5 FOnV 2006](#) sind andere als die in den Funktionen gemäß § 1 Abs. 2 dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellten Anbringen, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich.

270 BAO lautet wie folgt:

„Auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, ist von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände.“

Nach [§ 279 Abs. 1 BAO](#) hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des [§ 278 BAO](#) [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.1.2 Sache des gegenständlichen Verfahrens

Das Verwaltungsgericht kann seine Entscheidung originär neu gestalten, das Ergebnis seiner Entscheidung kann von dem des erstinstanzlichen Bescheides abweichen (vgl. dazu VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁶, § 279 BAO, Tz 38 f).

Als Sache des Beschwerdeverfahrens, somit als Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, ist jene Angelegenheit anzusehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der vor dem Verwaltungsgericht belangten Behörde gebildet hat (vgl. für viele etwa VwGH 10.11.2015, Ro 2015/19/0001, oder VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Das Bundesfinanzgericht darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen.

Nach Stoll, Kommentar zur BAO, S 2796, ist Sache der Gegenstand des Verfahrens der Vorinstanz, soweit der ergangene Bescheid darüber abgesprochen hat.

Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes zunächst anhand des Antrages zu erfolgen. 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).

Bei eindeutigem Spruch ist die Begründung nicht zu seiner Ergänzung oder Abänderung heranzuziehen (VwGH 23.1.1996, 95/05/0210). Gleiches gilt für nachträgliche Erläuterungen durch die Bescheid erlassende Behörde (vgl. BFG 17.3.2016, RV/7101890/2015).

Anders als etwa bei mangelhaften Eingaben, die auch vom Bundesfinanzgericht gemäß [§ 269 Abs. 1 BAO](#) i.V.m. [§ 85 Abs. 2 BAO](#) einem Mängelbehebungsverfahren unterzogen werden können, oder bei einer Entscheidung "in der Sache" durch Änderung des Spruches des angefochtenen Bescheides gemäß [§ 278 Abs. 1 BAO](#) ist es dem Bundesfinanzgericht im Bescheidbeschwerdeverfahren verwehrt, durch Änderung des Antragsdatums, auf das sich ein antragsbedürftiger Bescheid in seinem Spruch bezieht, den Prozessgegenstand auszutauschen (vgl. BFG 1.3.2016, RV/7100093/2016; BFG 17.3.2016, RV/7101890/2015).

Spricht ein antragsbedürftiger Bescheid über einen Antrag vom Tag X ab, ist Sache des Bescheidbeschwerdeverfahrens ein Antrag vom Tag X und nicht ein solcher vom Tag Y. Hat die Behörde mit ihrem Bescheid ein nicht gestelltes Anbringen vom Tag X vermeintlich erledigt, ist der diesbezügliche Bescheid ersatzlos aufzuheben. Ein allfällig am Tag Y gestelltes Anbringen wurde mit einem Bescheid, der über einen Antrag vom Tag X abspricht, hingegen nicht erledigt, und ist gegebenenfalls einer Säumnisbeschwerde gemäß [§ 284 BAO](#) zugänglich (vgl. BFG 1.3.2016, RV/7100093/2016; BFG 17.3.2016, RV/7101890/2015).

Im Erkenntnis VwGH 26.6.1997, 97/16/0024 hat der Verwaltungsgerichtshof zu einem Beschwerdefall, in dem strittig war, ob ein „zweiter“ Antrag nach § 17 GrEStG wegen entschiedener Sache unzulässig ist, ausgesprochen:

„Abgesehen von der Identität des Begehrens und der Partei(en) muß Identität des anspruchserzeugenden Sachverhaltes gegeben sein, damit das Verfahrenshindernis der res iudicata vorliegt. Da der anspruchserzeugende Sachverhalt bezogen auf § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG im Beschwerdefall eine von der Beschwerdeführerin behauptete Vereinbarung ist, stellt sich die Frage, ob jene Vereinbarung, die mit dem in Rechtskraft erwachsenen Bescheid vom 23. Februar 1994 (abweislich) behandelt wurde, ident mit der Vereinbarung ist, auf die sich der jetzt zurückgewiesene Antrag vom 10. Juni 1996 stützt. Diese Frage ist schon mit Rücksicht darauf zu verneinen, daß Grundlage des mit Bescheid vom 23. Februar 1994 abgewiesenen Antrages eine zwischen der Beschwerdeführerin, S und der Verkäuferin errichtete "Änderungsurkunde" vom 30.9./6.10.1993 war; Basis des Antrages vom 10. Juni 1996 hingegen war eine nur zwischen der Verkäuferin und der Beschwerdeführerin errichtete "Aufhebungsurkunde" vom 30. Mai 1996. Zwei zwischen zum Teil verschiedenen Personen errichtete Vereinbarungen von ganz erheblicher zeitlicher Differenz stellen betreffend die

Erfüllung des Steuervernichtungstatbestandes gemäß § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG jedenfalls verschiedene Sachverhalte dar, weil dabei schon mit Rücksicht auf die gesetzliche Bedeutung des Zeitpunktes der Vertragsaufhebung nicht mehr von Divergenzen in bloß unwesentlichen Belangen gesprochen werden kann.“

Die „Sache“ und damit der Gegenstand des Verfahrens vor dem BFG wird bei antragsgebundenen Verwaltungsakten wie einem Erstattungsverfahren nach § 17 GrEStG somit durch den Antrag und den darin geltend gemachten anspruchsbegründenden Sachverhalt bestimmt.

Hier wurde – anders als im Beschwerdefall des Erk 20.10.2017, RV/7102115/2015 - der Antrag nach § 17 GrEStG nicht im Rahmen eines Festsetzungsverfahrens eingebracht. Es geht hier um einen Antrag iSd § 17 Abs. 4 GrESt auf Abänderung der rechtskräftigen Festsetzung und kann bei einem derartigen auf die Durchbrechung der Rechtskraft gerichteten Antrag nach Ansicht des erkennenden Senates der anspruchsbegründende Sachverhalt im Rechtsmittelverfahren nicht ausgetauscht werden.

Mit dem Antrag des Bf. vom 15.4.2016 wurde unter Berufung auf § 17 (1) Z 2 GrEStG (Rückgängigmachung auf Grund eines Rechtsanspruches, weil die Vertragsbedingungen nicht eingehalten wurden) geltend gemacht, dass die „in der Kaufvereinbarung festgehaltene Bedingung unter Punkt VII b) nicht eingehalten“ worden sei und deshalb der Vertrag nun rückgängig gemacht werde. Der Antrag vom 15.4.2016 erwähnt nicht einmal, dass es ein Anbot auf Rückverkauf gab und dass dieses am 10.2.2016 vom Bf. angenommen wurde.

Die - aufschiebende - Bedingung iSd Punktes VII b) des Vertrages (grundverkehrsbehördliche Genehmigung) ist am 5. Oktober 2010 erteilt worden, damit entstand nach § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld. Hinsichtlich dieser Vertragsbedingung ist es auch nachträglich zu keiner Änderung gekommen (die grundverkehrsbehördliche Bewilligung wurde nicht etwa nachträglich wieder entzogen oder ähnliches). Der im Antrag vom 15. April 2016 als anspruchsbegründend genannte Sachverhalt bewirkt daher keinen Erstattungsanspruch iSd § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG.

Erst in der Email vom 6.6.2016 wurde die Geltendmachung des Rückkaufsrechtes wegen Nichterfüllung der Vertragsbedingung „Umwidmung des Grundstückes in Bauland bis zum 31.12.2015“ als anspruchsbegründender Sachverhalt für eine Erstattung nach § 17 GrEStG genannt.

Da die Abänderung der Grunderwerbsteuerfestsetzung nach [§ 17 Abs. 4 GrEStG 1987](#) die Einbringung eines entsprechenden Antrages der Partei voraussetzt, ist ein solcher Antrag als ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd [§ 85 Abs. 1 BAO](#) schriftlich bei der Abgabenbehörde einzubringen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach näher ausgeführt hat (vgl. VwGH 27.09.2012, 2012/16/0082; VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 25.01.2006, 2005/14/0126, VwSlg 8.102/F, VwGH 28.05.2009, 2009/16/0031 und den Beschluss des VwGH 29.09.2011, 2011/16/0143), kommt einer E-Mail im Anwendungsbereich der BAO nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung gemäß [§ 85 BAO](#) zugängliche Eingabe handelt.

Die Judikatur des VwGH wertet solche Anbringen als rechtlich inexistent (vgl. Ritz, BAO6, § 86a Tz 4).

Ein mit E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (vgl. auch VwGH vom 19.12.2012, 2012/13/0091, VwGH vom 12.08.2015, Ra 2015/16/0065).

Da [§ 85](#) und [§ 86a BAO](#) und die auf Grund von [§ 86a BAO](#) ergangenen Verordnungen die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail die Eigenschaft einer Eingabe auch dann nicht zu, wenn das Finanzamt ein derartiges Anbringen (zunächst) in Bearbeitung nimmt (vgl. nochmals VwGH vom 27.09.2012, 2012/16/0082; VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007).

Zu der im Email vom 6.6.2016 als anspruchsbegründenden Sachverhalt genannten „nicht erfolgte Umwidmung des Grundstückes in Bauland bis zum 31.12.2015“ gibt es keinen wirksam eingebrachten Antrag und wurde darüber auch nicht im angefochtenen Bescheid abgesprochen. Daran ändert es auch nicht, dass die Email von der steuerlichen Vertretung des Bf. in Ergänzung des ursprünglichen Antrages übersandt wurde und sich das FA in der Bescheidebegründung damit auseinandersetzte, ob die Widmung eine Vertragsbestimmung des Kaufvertrages darstellt.

Nach Ansicht des erkennenden Senates kommt eine Abänderung des Bescheides, mit dem der Antrag vom 15. April 2016 abgewiesen wurde, durch das BFG schon wegen der Begrenzung durch die „Sache“ nicht in Betracht.

3.1.3 Eventualbegründung – kein Erstattungsanspruch nach § 17 Abs. 1 Z. 2 GrEStG

Der Vollständigkeit wegen wurde – als Eventualbegründung - dennoch geprüft, ob die Umwidmung in Bauland eine (ergänzende) Vertragsbestimmung des Kaufvertrages vom 15.7.2010 darstellt und ob die nicht erfolgte Umwidmung bis zum 31.12.2015 dem Bf. einen Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges vermittelte.

Es ist für den erkennenden Senat nachvollziehbar, dass die Umwidmung in Bauland für den Bf. essenziell dafür war, dass er das Grundstück für den von ihm angestrebten Zweck (Betrieb eines Autohauses) verwenden kann. Ebenso ist es glaubwürdig, dass der Bf. den Kaufvertrag nicht unterschrieben hätte, wenn es nicht im Zeitpunkt der Unterzeichnung bereits einen Entwurf des Angebotes auf Rückverkauf gegeben hätte, der noch am selben Tag von einem der beiden Geschäftsführer der ***1*** unterzeichnet wurde.

Die Gestaltung des Kaufvertrages und des Angebotes sprechen allerdings dagegen, dass die Vertragspartnerin (die ***1***) die „Umwidmung bis 31.12.2015“ zu einer (ergänzenden) Vertragsbestimmung des Kaufvertrages vom 15.7.2010 mit Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung machen wollte. Im Kaufvertrag ist ausdrücklich festgehalten, dass die ***1*** keine Haftung für eine bestimmte Beschaffenheit oder Eigenschaft des Grundstückes - mit Ausnahme der in Punkt VI genannten Zusicherungen (Freiheit von Bestandrechten und Altlasten) – übernimmt. Das Angebot der ***1*** auf Rückverkauf wurde nicht nur von der nicht erfolgten Umwidmung bis 31.12.2015 abhängig gemacht, sondern auch zeitlich befristet (die Annahme des Angebotes musste bis 31.3.2016 erfolgen) und wäre erloschen, wenn es nicht bis 31.12.2016 zu einer Lastenfreistellung durch den Bf. gekommen wäre. Nach Ansicht des erkennenden Senates handelt es sich daher bei der „Umwidmung in Bauland bis zum 31.12.2015“ nicht um eine (ergänzende) Vertragsbestimmung, deren Verletzung dem Bf. einen Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges vermittelt.

Die Rückgängigmachung beruht hier auf der Geltendmachung des Rückverkaufsrechtes.

Nach [§ 1071 ABGB](#) sind auf das vom Käufer ausbedungene Recht, die Sache dem Verkäufer wieder zurückzuverkaufen, die für den Wiederkauf erteilten Vorschriften anzuwenden. Es ist daher auch bei der grunderwerbsteuerlichen Beurteilung der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges auf Grund eines Rückverkaufrechtes die für ein Wiederkaufsrecht einschlägige Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG maßgeblich, die darauf abstellt, dass das Recht innerhalb von 3 Jahren ab Entstehen der Steuerschuld geltend gemacht wird.

Die Ausübung des Rückverkaufsrechtes erfolgte erst am 10. Februar 2016 und somit nicht innerhalb der Frist von 3 Jahren ab dem Entstehen der Steuerschuld am 5. Oktober 2010 und kommt daher eine Erstattung nach § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG nicht in Betracht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Revisionsmodell der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an jenem nach den [§§ 500 ff ZPO](#) orientieren (vgl. die ErläutRV 1618 BlgNR 24. GP 16). Ausgehend davon 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. Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinn zu (vgl. VwGH 13.9.2016, Ra 2016/16/0077 sowie VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, betreffend die Auslegung eines Vertrages).

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, sondern im Ergebnis die Auslegung einer Parteienerklärung (Antrag vom 15.4.2016) bzw – bei der Eventualbegründung - die Auslegung des im konkreten Einzelfall getroffenen vertraglichen Regelung entscheidungswesentlich war.

Wien, am 17. August 2020