

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 7. November 2018, ErfNr. ***8***, betreffend Rückerstattung der Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Auf Grund des Antrages gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG vom 22.9.2016 wird die Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt und wird der selbstberechnete Abgabebetrag iHv 10.314,50 rückerstattet.
- 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. Kaufvertrag vom 18.9.2007 und GrESt-Bescheid

Mit Kaufvertrag vom 18.9.2007, abgeschlossen zwischen Herrn ***9*** als Verkäufer und Frau ***Bf1*** (in der Folge kurz Bf.) als Käuferin, wurden die Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile

- EZ ***2*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***3***, mit dem Grundstück 2595/1 Baufläche (Gebäude), Baufläche begrünt, ***4***, zur Gänze
- EZ ***5*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***3***, mit dem Grundstück 2595/2 Baufläche (begrünt), ***6***, zu ½ Anteil
- EZ ***7*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***3***, mit dem Grundstück 2595/3 Baufläche (begrünt), zu ¼ Anteil

an die Bf. verkauft und übergeben.

Als Kaufpreis wurde ein Kaufpreis gemäß Schätzungsgutachten vereinbart. Die Kaufgegenstände wurden mit € 294.700.- bewertet und stellte dieser Betrag vereinbarungsgemäß den Kaufpreis dar.

Gemäß Pkt. IV. 2. des Kaufvertrages ist dieser Kaufpreis vom Käufer binnen einem Monat zahlbar, gemäß Pkt. IV.3. ist der Käufer im Falle des Verzuges verpflichtet, 10% Verzugszinsen p.a. zu bezahlen.

Mit „Zusatz zum Kaufvertrag vom 18.9.2007“, abgeschlossen zwischen dem Verkäufer und der Bf. wurde vereinbart, dass in Abänderung der Vereinbarung, dass der Kaufpreis binnen einem Monat fällig sei, die Parteien übereinkommen, dass der Kaufpreis binnen 6 Monaten zahlbar sei. Dieser Zusatz trägt ebenfalls das Datum 18.9.2007.

Der Kaufvertrag wurde einer Selbstberechnung, ErfNr. ***8***, unterzogen und wurde die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 10.314,50 entrichtet.

2. Antrag auf Festsetzung und Rückerstattung

Mit Schreiben vom 22.9.2016 wurde durch die Bf. der Antrag auf Festsetzung der zu ErfNr. ***8*** selbstberechneten Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG mit € 0,00 und die Rückerstattung des entrichteten Steuerbetrages in Höhe von € 10.314,50 beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass mit Auflösungsvereinbarung vom 19.9.2016 der Kaufvertrag vom 18.9.2007 wegen Zahlungsverzuges der Käuferin zwecks Vermeidung eines Rechtsstreites im Einvernehmen aufgelöst worden sei; der ursprüngliche Erwerbsvorgang sei vollständig rückgängig gemacht worden. Die Käuferin sei der im Kaufvertrag enthaltenen Zahlungsverpflichtung nicht nachgekommen, es bestehe daher ein Rechtsanspruch des Verkäufers auf Rückübertragung des mit Kaufvertrag veräußerten Liegenschaftsvermögens.

Die „Auflösungsvereinbarung“ war zwischen dem Verkäufer in der Bf am 19.9.2016 abgeschlossen worden und hatte nachfolgenden (auszugsweisen) Inhalt:

„1. Vertragsgrundlagen

*Mit in Kopie beigegeschlossenem Kaufvertrag („Kaufvertrag“) hat ***9*** („Verkäufer“) der ***Bf1*** („Käuferin“) das dort näher bezeichnete, in beigehefteten Grundbuchauszügen näher beschriebene Liegenschaftsvermögen („Vertragsgegenstand“) um den im Kaufvertrag ausgewiesenen, dem seinerzeit festgestellten Schätzwert entsprechenden Kaufpreis veräußert.*

2. Auflösungsvereinbarung

In Rücksicht darauf, dass die Käuferin die ihr auf Grund des Punktes 1. des Kaufvertrages obliegenden Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises bis heute nicht nachgekommen ist, der gesamte Kaufpreis nicht entrichtet wurde, die Käuferin demnach ihre Vertragspflicht zur Zahlung des Kaufpreises nicht erfüllt hat, demnach dem Verkäufer ein Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung des gegenständlichen Kaufvertrages (gesetzliches Rücktrittsrecht) zusteht, heben die Vertragsteile zur Vermeidung eines Rechtsstreites, demnach in beiderseitigem Interesse den Kaufvertrag in Kenntnis der damit verbundenen wirtschaftlichen und rechtlichen Folgen mit schuldrechtlicher „Wirkung ex-tunc“, daher mit Wirksamkeit per Unterzeichnung des Kaufvertrages seinem gesamten Inhalte im Einvernehmen auf.

3. Rückstellungsverpflichtung

3.1. Sämtliche sich aus diesem Kaufvertrag ergebenden wechselseitigen Rechte und Pflichten gelten demnach als mit Unterfertigung des Kaufvertrages und mit diesem Stichtag als aufgehoben, sodass alle auf Grund dieses Kaufvertrages von einem Vertragsteil dem anderen erbrachten Leistungen unverzüglich zurückzustellen sind; im Besonderen sind alle Handlungen und Maßnahmen zu treffen, die zur sachenrechtlichen Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum Vermögen des Verkäufers erforderlich sind.

3.2. Dementsprechend hat daher die Käuferin den Vertragsgegenstand dem Verkäufer unverzüglich in dessen Besitz, mit Last und Vorteil, Zufall und Gefahr zurückübertragen.

keine Rückstellung gezogener Früchte

3.3. Die aus den empfangenen und nun zurückzustellenden Leistungen zwischenzeitig gezogenen Nutzungen und Früchte gelten als verrechnet und sind nicht zurückzuerstatten.

[...]

4. Übernahme von Rechten und Pflichten

Der Verkäufer erwirbt den Vertragsgegenstand mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör und mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Käuferin diesen bis heute besessen und benützt hat oder zu besitzen und benützen berechtigt war.

5. Gewährleistung

5.1. Die Käuferin leistet zwar in Rücksicht auf den, dem Verkäufer bekannten Zustand des Vertragsgegenstandes keinerlei Gewähr für Sachmängel; insbesondere nicht für eine bestimmte Eigenschaft, Beschaffenheit oder Verwendungsmöglichkeit des Vertragsgegenstandes, demnach im Besonderen nicht für ein bestimmtes Ausmaß, einen bestimmten Ertrag, den Bau-, Erhaltungs-

und Ausstattungszustand, oder die Beschaffenheit des Bodenuntergrundes, wohl aber dafür, dass

5.1.1. der Vertragsgegenstand, abgesehen von aufgrund dieses Vertrages zu übernehmenden Lasten, völlig frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten ist, so insbesondere frei von

a) Rückständen an öffentlichen Abgaben sowie sonstigen Lasten hinsichtlich derer ein gesetzliches Pfand- oder Vorzugsrecht besteht, oder für die der Liegenschaftseigentümer jedenfalls zur Haftung herangezogen werden kann

b) Besitzrechten (insbesondere Bestandrechten) Dritter, Pfandrechten, Dienstbarkeiten, Reallasten

5.1.2. der Vertragsgegenstand nicht streitverfangen ist und keinerlei, dem Verkäufer nicht bekannte gerichtliche sowie (verwaltungs)behördliche Verfahren anhängig sind

5.1.3. weder von ihr noch mit ihrem Wissen von Dritten auf dem Vertragsgegenstand Bodenverunreinigungen verursacht oder Altlasten im Sinne der diesbezüglichen verwaltungsrechtlichen Bestimmungen zurückgelassen wurden.

[...]“

Mit Schreiben vom 19.1.2017 übermittelte die Bf. der belangten Behörde die aktuellen Grundbuchsauszüge und gab damit bekannt, dass die Grundbuchsordnung in dem Sinne hergestellt worden sei.

3. Vorhalt vom 29.5.2017

Mit Vorhalt vom 29.5.2017 ersuchte die belangte Behörde die Bf um Beantwortung ergänzender Fragen:

„In welchem Verwandtschaftsverhältnis stehen die Käuferin und der Verkäufer?

Laut Punkt IV des Vertrages war der Kaufpreis bereits nach einem Monat zahlbar, also bereits im Jahr 2007.

Laut Punkt IV hat der Käufer bei Verzug 10% Verzugszinsen pa zu entrichten.

Es wird um Vorlage entsprechender Beweise ersucht, die zeigen, dass die Zahlung des Kaufpreises eingefordert wurde (z.B. Mahnschreiben etc).

Da der Kaufpreis bereits 2007 fällig war, wird um Darstellung der Gründe ersucht, warum mit der Aufhebung bis 2016 zugewartet wurde.

Weiters wird ersucht, die Abrechnung der Verzugszinsen vorzulegen.“

4. Vorhaltbeantwortung

Mit Schreiben vom 4.7.2017 führte die Bf aus:

„Frage 1 In welchem Verwandtschaftsverhältnis stehen die Käuferin und der Verkäufer?

Antwort Tochter

Frage 2 Laut Punkt IV des Vertrages war der Kaufpreis bereits nach einem Monat zahlbar, also bereits im Jahr 2007.

Wegen Auseinandersetzungen (Finanzhilfe) mit dem Ehemann zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung wurde in einem Zusatz zum Kaufvertrag die Zahlungsfrist auf 6 Monate verlängert, (siehe beil. Vereinbarung)

Frage 3 Laut Punkt IV hat der Käufer bei Verzug 10% Verzugszinsen pa zu entrichten.

Auf Grund des Verwandtschaftsverhältnisses wurden zwar Verzugszinsen eingefordert, aber nie entrichtet.

Frage 4 Es wird um Vorlage entsprechender Beweise ersucht, die zeigen, dass die Zahlung des Kaufpreises eingefordert wurde. (z.B. Mahnschreiben etc)

Es gab nur mündliche Zahlungsaufforderungen meines Vaters. Siehe auch heiliges Schreiben des Vaters

Frage 5 Da der Kaufpreis bereits 2007 fällig war, wird um Darstellung der Gründe ersucht, warum mit der Aufhebung bis 2016 zugewartet wurde.

Wie bereits in Zusammenhang mit Frage 2 ausgeführt, gab es bereits zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung Spannungen mit dem Ehemann.

Nach der Scheidung im Jahr 2008 und der darauffolgenden Karenzierung als Volksschullehrerin (Mutter von 5 Kindern zu diesem Zeitpunkt) und nicht zuletzt auch wegen der fehlenden Unterstützung des verlorenen Partners wurde mir die wirtschaftliche Grundlage zur Zahlung des Kaufpreises entzogen. Auf Grund des guten Vertrauensverhältnisses zwischen mir und meinem Vater verzichtete dieser auf eine rasche Vertragsauflösung. Siehe beiliegendes Schreiben des Vaters!

Frage 6 Weiters wird ersucht, die Abrechnung der Verzugszinsen vorzulegen

Es wurden nie Verzugszinsen entrichtet“

In einem der Stellungnahme beigelegten Schreiben des Vaters der Bf. führte dieser aus, dass er zwar laufend auf die Einhaltung der Vereinbarung hingewiesen habe, aufgrund des guten Verhältnisses zu seiner Tochter aber keine rechtlichen Schritte unternommen habe.

In den Jahren nach der Scheidung seiner Tochter, habe er es nicht übers Herz gebracht, sie mit der Auflösung des Kaufvertrages zu belasten.

Später sei die Zahlung wieder in Aussicht gestellt worden, es sei auch über eine teilweise Vertragserfüllung seitens der Tochter gesprochen worden, dies ebenfalls ergebnislos.

Aufgrund des vertrauensvollen Naheverhältnisses zu seiner Tochter sei die Vertragsauflösung für ihn nicht wirklich wichtig gewesen, sondern das Verlangen der Auflösung wäre ihm eher unangenehm gewesen.

So sei ein Jahr um das andere vergangen.

Nach Aussprache mit dem Notar im Zusammenhang mit der Erbschaftsregelung sei dann über dessen Empfehlung die Rückabwicklung vereinbart worden. Die Gründe dafür seien die Absicherung des eigenen Lebensabends als Pensionisten für ihn und seine Frau sowie die Tatsache, dass seine zweite Tochter um ihr anteiliges Erbe gebracht worden wäre, gewesen.

5. Bescheid der belangten Behörde

Mit Bescheid vom 7.11.2018 wurde der Antrag vom 27.9.2016 auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt:

„Mit Kaufvertrag vom 18.9.2007 wurde gegenständliche Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 294.700,-- verkauft. Laut Kaufvertrag war der Kaufpreis binnen einem Monat zahlbar. Im Falle des Verzugs ist der Käufer verpflichtet, 10 % Verzugszinsen p.a. zu bezahlen.

Die Käuferin ist die Tochter des Verkäufers.

Mit Auflösungsvereinbarung vom 19.9.2016 wurde gegenständlicher Kaufvertrag aufgelöst. Als Auflösungsgrund wurde die Nichterfüllung des Kaufvertrages wegen Nichtbezahlung des Kaufpreises geltend gemacht.

Mit Zusatz vom 18.9.2007 zum Kaufvertrag wurde die Zahlungsfrist auf 6 Monate verlängert.

Weitere Urkunden über die Verlängerung der Zahlungsfrist bestehen nicht. Urkunden über die Zahlungsaufforderung des fälligen Kaufpreises und die Einforderung von Verzugszinsen wurden nicht errichtet und besteht auch kein dokumentierter Schriftverkehr (begründet durch das Verwandtschaftsverhältnis der Vertragspartner).

Es wurde die Rückerstattung/Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gem. § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG wegen Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen beantragt.

Nach den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts ist für Vereinbarungen und Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen ein strenger Maßstab anzusetzen. Dabei müssen für die steuerrechtliche Anerkennung von derartigen Rechtsverhältnissen folgende Kriterien kumulativ erfüllt sein. Vereinbarungen im Angehörigenkreis werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

-nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

-einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

-auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Aus den vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, dass laufend die Zahlung des Kaufpreises gefordert wurde. Der behauptete Umstand der Nichterfüllung kommt somit nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck. Es wurde zwischen den Parteien keine Verzugszinsen verrechnet und auch ein eventueller Verzicht auf Verzugszinsen wurde nicht beurkundet. Somit liegt ein Vereinbarung vor, die unter den selben Bedingung mit Fremden nicht so abgeschlossen worden wäre. Ob ein zweifelsfreier Inhalt vorliegt kann mangels Schriftlichkeit nicht beurteilt werden.

Gesamt betrachtet liegen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vor, die die strengen Kriterien, die für eine steuerrechtliche Anerkennung nötig sind, nicht erfüllen.

Die vorgelegten Beweise reichen nicht aus, um zu beweisen, dass nicht eine einvernehmliche Auflösung vorliegt. Aus all den Umständen liegt der Schluss nahe, dass der Auflösung nicht wegen Nichterfüllung sondern eben einvernehmlich erfolgte.

Gem. § 17 Abs. 4 GrEStG iVm. § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Steuer zu erstatten, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung aufgehoben wird. Diese Frist wurde im gegenständlichen Fall nicht eingehalten.

Somit war der Antrag abzuweisen.

Des Weiteren wird auf § 17 Abs. 5 GrEStG verwiesen. Danach sind Anträge nach Abs. 1 bis 4 bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung begründende Ereignis eingetreten ist.

Der Zahlungsverzug ist bereits im Jahr 2008 eingetreten. Ein Nachweis über wiederholte

Zahlungsfristverlängerungen wurde nicht erbracht (mündliche Verlängerungen erfüllen nicht die steuerrechtlich nötigen Kriterien von Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen). Da bei Annahme einer Nichterfüllung des Vertrages das auslösende Ereignis bereits im Jahr 2008 eingetreten wäre, wäre der Antrag gem. § 17 Abs. 5 GrEStG als verspätet anzusehen.

Der Antrag gem § 17(4) GrEStG ist daher abzuweisen.“

6. Beschwerde

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 11.12.2018 beantragte die Bf. die selbstberechnete Grunderwerbsteuer mit Null festzusetzen und den entrichteten Steuerbetrag rückzuerstatten. Begründend führte sie aus:

„Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel Wien (im Folgenden kurz: „Finanzamt“) den von der Beschwerdeführerin gestellten Antrag vom 22.09.2016 auf Rückerstattung der für den Kaufvertrag vom 18.9.2007 selbst berechneten Grunderwerbsteuer zufolge der am 19.9.2016 geschlossenen Auflösungsvereinbarung abgewiesen.

Das Finanzamt begründet seinen Bescheid im Wesentlichen damit, dass die Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung der Steuer nicht erfüllt seien, weil

- 1. an Vereinbarungen und Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen ein strenger Maßstab anzulegen sei, der Umstand der Nichterfüllung einer Vertragspflicht komme „nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck“,*
- 2. die für eine einvernehmliche Auflösung zur Verfügung stehende Frist von 3 Jahren sei nicht eingehalten worden sei und*
- 3. Anträge nach den Absätzen 1 bis 4 des § 17 GrEStG innerhalb von 5 Jahren zu stellen seien, welche Frist nicht eingehalten worden sei.*

****9*** hat mit Kaufvertrag vom 18.9.2007 („Kaufvertrag“) die in diesem Kaufvertrag näher bezeichneten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile um den Kaufpreis von € 294.700,00 an seine Tochter, ***Bf1***, verkauft. Diese hat zugestanden und in der Auflösungsvereinbarung vom 19.9.2016 („Auflösungsvereinbarung“) bestätigt, den Kaufpreis nicht entrichtet zu haben. Gemäß der Bestimmungen des ABGB kann, wenn ein entgeltlicher Vertrag von einem Teil*

entweder nicht zur gehörigen Zeit, am gehörigen Ort oder auf die bedungene Weise erfüllt wird, der andere entweder Erfüllung und Schadenersatz wegen der Verspätung begehren oder unter Festsetzung einer angemessenen Frist zur Nachholung den Rücktritt vom Vertrag erklären (§ 918 ABGB). Eine Frist für die Geltendmachung dieser Ansprüche kennt das allgemeine Zivilrecht nicht. Die Ansprüche aus einer Verzögerung der Leistung (Verzug) können bis zur Erfüllung bzw. dem Verlust dieser Ansprüche durch Verjährung von jedem Vertragsteil geltend gemacht werden. Ansprüche auf Zahlung des Kaufpreises verjähren, soweit es sich nicht um Forderungen für die Lieferung von Sachen in einem gewerblichen, kaufmännischen oder sonstigen geschäftlichen Betrieb handelt (§ 1486 ABGB) nach Ablauf von 30 Jahren (§ 1478 ABGB). Der Gläubiger kann sein Wahlrecht nicht schon bei erster Möglichkeit geltend machen. Das Wahlrecht steht ihm auch noch nach Klagseinbringung, ja sogar auch noch während des Exekutionsverfahrens zu(!): „Der Gläubiger muss das Wahlrecht nicht schon in der Klage ausüben (vgl 1 Ob 363/33 SZ 15/119), das Rücktrittsrecht besteht zur Vermeidung einer übermäßigen Bindung (Rz 11) weiterhin. Daher kann noch im Prozess (3 Ob 210/97x JBl 1997, 717 u schon 7 Ob 14, 15/64 SZ 37/17 unter Ablehnung von Gschnitzer in Klang IV/12 460 u früherer Rsp: vgl 1 Ob 264/57 HS 1709; 5 Ob 378/58 HS 1710) u auch während der Exekution (unter Verzicht auf die Fortsetzung des eingeleiteten Exekutionsverfahrens -s § 235 Abs 4 ZPO u § 368 EO) nach § 918 zurückgetreten werden (3 Ob 210/97x SZ 70/120). Unmöglichkeit, Erfüllungsverweigerung oder zeitraubende Exekutionsführung sind nicht Voraussetzung (vgl Ehrenzweig, SchR 206; auch 7 Ob 14, 15/64 SZ 37/17 tendiert dazu, konnte die Frage aber offenlassen; 3 Ob 210/97x SZ 70/120 führt diese Fälle bspw an). Die notwendige Korrektur bringt die angemessene Nachfrist (s auch § 920 Rz 93). Hat der Gläubiger eine längere Frist ausdrückl oder schlüssig gesetzt (Letzteres kann bei Klage auf Leistung, die aus der Sicht des Gläubigers nicht in angemessener Frist erbracht werden kann, der Fall sein), so ist er daran gebunden“ (Reischauer in Rummel/Lukas ABGB4 § 918 Rz 43)

Seit der ersatzlosen Aufhebung des Art 8 Nr. 21 der 4. EVHGB durch das UGB besteht das gesetzliche Rücktrittsrecht eines Verkäufers nach § 918 ABGB mangels anderer Abrede bei jedem Verkäuferverzug. Das Rücktrittsrecht besteht demnach also auch dann, wenn der Verkäufer die Ware unter Stundung des Kaufpreises übergeben hat (P.Bydlinski in KBB ABGB4 § 918 Rz 11 und Hödl in Schwimann ABGB3 § 918 Rz 14). Demnach besteht das Rücktrittsrecht im Fall eines Grundstücksverkaufes auch dann, wenn die Einverleibung des Eigentumsrechtes zugunsten des Käufers bereits erfolgt ist. Mit seiner Entscheidung 2 Ob 109/09 g ist der OGH von der vorher gefestigten Judikatur, wonach das Rücktrittsrecht nach Übergabe der Sache (bei Liegenschaften Einverleibung des Eigentumsrechtes) wenn der Verkäufer vorausgeleistet hat, abgegangen. Diese Entscheidung betrifft einen Vertragsrücktritt nach Einverleibung des Eigentumsrechtes. In diesem Erkenntnis hat der OGH in ausdrücklicher Abkehr von seiner vorherigen Judikatur den Vertragsrücktritt nach Eigentumsrechtseinverleibung zugelassen. Die vor in Kraft treten des UGB herrschenden Judikatur des OGH die bereits von Reischauer in Rummel (ABGB3 § 918 Rz 10) kritisch betrachtet wurde und die nach wie vor in den Kommentaren zum GrEStG von Pinetz/Schragl/Schiller/Stefaner sowie Arnold/Bodis zitiert wurde, ist demnach aufgegeben und überholt, daher nicht mehr anwendbar: „Dem Verkäufer einer Ware, der diese dem Käufer

übergeben und den Kaufpreis gestundet hat, steht nunmehr ein Rücktrittsrecht nach § 918 ABGB zu. Dies gilt auch im Fall eines Liegenschaftskaufs." (RS0125450) und „Art 8 Nr 21 EVHGB ist durch die Aufhebung dieser Bestimmung durch Art XXIX HaRÄG als Grundlage für eine (ohnehin umstrittene) Analogie im bürgerlichen Recht weggefallen." (RS0113636). Artikel XXIX HaRÄG ordnet an: „Die Vierte Verordnung zur Einführung handelsrechtlicher Vorschriften im Lande Österreich vom 24. Dezember 1938, dRGBL. 1938 I 1999, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2002, tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2006 außer Kraft."

„Art 8 Nr 21 der 4. EVHGB verwehrte dem Verkäufer, der eine Ware übergeben u den Kaufpreis gestundet hatte, bei Zahlungsverzug des Käufers den Rücktritt nach § 918. Diese handelsrechtl Bestimmung wandte die Rsp im bürgerl Recht analog an u erstreckte sie sogar auf Liegenschaftsverkäufe u Hofübergaben. In der Praxis wurde die Bedeutung der Bestimmung insoweit eingeschränkt, als man sie auf Verkäufe unter EV - mit verschiedenen Begründungen (schlüssiges Abbedingen der Norm, ergänzende Vertragsauslegung, „übergeben“ bedeute Eigentumsübertragung) - nicht anwandte (Näheres s § 918 Rz 10 [3. Aufl] u Vor §§ 918 ff Rz 111 f)." (Reischauer in ABGB4 § 918 Rz 43) „Art XXIX HaRÄG hat Art 8 Nr 21 der 4. EVHGB mit Ablauf des 31. 12. 2006 aufgehoben, weil sie – wie die RV treffend bemerkt - wenig überzeugenden rechtspolitischen Gehalt hatte. Gerade der Verkäufer, der freiwillig vorausleistet, ist in besonderem Maße schutzwürdig (ErläutRV 1058 BlgNR 22. GP 83). Dass die Aufhebung der Norm nicht nur ihren unmittelbaren Anwendungsbereich im Handelsrecht bzw Unternehmensrecht betreffen sollte, sondern auch den der umstr analogen Anwendung, geht aus den Gesetzesmaterialien unübersehbar hervor. Man erwog eine Belassung für den Handelsverkehr, schlug aber aus den eben angeführten Gründen „ihre vollständige Streichung" vor (ErläutRV 1058 BlgNR 22. GP 83).

Treffend führt der OGH aus, dass mit der Aufhebung des Art 8 Nr 21 der 4. EVHGB „diese Norm als Grundlage für eine (ohnehin umstr) Analogie im bürgerl Recht weggefallen" ist (2 Ob 109/09g EvBl 2010/30 = NZ 2010, 232 [Hoyer] [Grundstückskauf] - Hervorhebungen nicht im Original)." (Reischauer in Rummel/Lukas ABGB4 § 918 Rz 44).

Die Aufhebung jener Bestimmung, die Grundlage für die oben dargestellte Analogie war, ist demnach bereits lange vor Abschluss des Kaufvertrages vom 18.9.2007 außer Kraft getreten. Dem ***9*** stand daher wegen Zahlungsverzuges der Käuferin das Recht zum Vertragsrücktritt ohne Rücksicht auf eine etwaige Vorausleistung, demnach ohne wenn und aber zu! Die Auflösung des Kaufvertrages vom 18.09.2007 erfolgte daher auf Grund eines Rechtsanspruches, nämlich, weil die Käuferin ihrer Hauptleistungspflicht bis zum Zeitpunkt des Rücktritts nicht nachgekommen war, von ihr also Vertragsbestimmungen des Kaufvertrages nicht erfüllt wurden.

Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges erfolgte demnach gemäß der Bestimmungen des § 17 Abs 2 GrEStG in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs 1 Z 3 GrEStG und nicht in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG, weshalb es irrelevant ist, dass der

Erwerbsvorgang nicht innerhalb von 3 Jahren seit Entstehung der Steuerschuld rückgängig gemacht worden ist.

Der Kaufvertrag vom 18.9.2007 enthält über die Vereinbarung, wonach der Kaufpreis vom Käufer binnen eines Monats zahlbar ist, keinerlei Vereinbarungen über Verzugsfolgen, besonders keinerlei Regelungen über die Ausübung des Rücktrittsrechtes insbesondere keine Regelungen, wonach das Rücktrittsrecht binnen bestimmter Fristen auszuüben ist. Es stand daher im Belieben des Verkäufers mit der Ausübung seines Wahlrechtes Erfüllung und Verspätungsschaden zu verlangen oder vom Vertrag zurückzutreten und den Differenzschaden zu fordern. Der in Verzug befindliche Käufer kann den Rücktritt des Verkäufers nur durch vollständige Erfüllung abwenden. Wenn das Finanzamt meint, an Vereinbarungen und Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sei ein strenger Maßstab anzulegen und es komme der Umstand der Nichterfüllung einer Vertragspflicht „nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck“, so ist dem entgegenzuhalten, dass ein Unterlassen niemals nach außen zum Ausdruck kommen kann. Wenn eine Vertragspflicht nicht erfüllt wird, die Leistung unterbleibt, hat der zur Leistung Verpflichtete die Leistung eben unterlassen und es ist eben nichts nach außen zum Ausdruck gekommen. Jedenfalls aber ist der Verkäufer nicht verpflichtet, von dem in Verzug befindlichen Schuldner, gleichgültig ob mit ihm verwandt, befreundet oder fremd beständig mit förmlichen Schreiben die Schuld einzumahnen. Der Gläubiger hat das Recht - unabhängig von ständigem Betreiben seiner Forderung - zu jedem ihm genehmen Zeitpunkt seine Rechte auf Erfüllung oder Rückstellung der erbrachten Leistung zufolge Rücktritts im Klagsweg durchzusetzen. Die Durchsetzung der Ansprüche nach § 918 ABGB ist - unabhängig davon, dass sie binnen der Verjährungsfrist geltend zu machen sind - an keine Frist gebunden. Dem Finanzamt ist darin beizupflichten, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich der Verkehrsteuern dann gilt, wenn ein Sachverhalt vorliegt, bei dem eine rein formale Betrachtung zu Ergebnissen führen würde die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde. Das ist hier aber jedenfalls nicht der Fall: § 17 GrEStG liegt der Gedanke zugrunde, dass in Fällen, in denen ein vereinbarter später nicht stattfindet, die Steuer nicht zu erheben ist. Zweck des § 17 GrEStG ist es, Steuertatbestände, die aufgrund der Anknüpfung des § 1 GrEStG bereits entstanden sind, wieder zu beseitigen, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen nicht eingetreten sind oder wieder beseitigt wurden. Den Bestimmungen über die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer in den Fällen, in denen entweder ein vereinbarter später nicht durchgeführt oder in denen nach grundbücherlicher Durchführung zum Rückerwerb ein Rechtsvorgang in umgekehrter Reihenfolge notwendig wird, liegt der Gedanke zugrunde, dass die Steuer, da sie nach den Vorschriften des § 1 GrEStG nur durch den Erwerb eines Grundstückes ausgelöst wird, nicht zu erheben oder zu erstatten ist, wenn der Erwerbsvorgang trotz eines ursprünglich darauf gerichteten Rechtsvorganges später tatsächlich nicht eintritt. (Fellner, Grunderwerbsteuer, § 17 Rz 1). Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG ist es also, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (VwGH 90/60/0144 u.a. zuletzt 2013/16/0078).

Hingewiesen sei abermals darauf, dass das Gesetz für den Fall des § 17 Abs 1 Z 3 GrEStG eben keine Frist normiert.

Wenn das Finanzamt auf die Bestimmungen der EStR, besonders die TZZ 1130 ff verweist, in denen und Randziffer 1130 Folgendes angeordnet ist:

„Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivil-rechtes entsprechen (vgl. zB VwGH 3.9.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095)- im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135).“*

so ist dem entgegenzuhalten, dass es sich beim Zuwarten mit der Ausübung

eines Rücktrittsrechtes nicht um eine Vereinbarung handelt, sondern um ein, dem Gläubiger eingeräumtes Recht, von er nach Belieben Gebrauch machen kann. Unabhängig vom Willen des Schuldners. Wann er dieses Recht ausübt bleibt allein dem Gläubiger überlassen. Von einer Vereinbarung kann dabei keine Rede sein! Die Auflösungserklärung, mit der vom bestehenden Rücktrittsrecht Gebrauch gemacht wurde entspricht all diesen Kriterien. Zu bemerken ist dabei weiters, dass die für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Grundsätze wie sich aus TZ 1131 der EStR ergibt „auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084)“ beruhen und „ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078)“ haben. Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.6.1987, G 52/87T weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979. 2223/78; VwGH 27.5.1981. 1299/80).

Zum Hinweis des Finanzamtes darauf, dass die gemäß § 17 Abs. 5 GrEStG geltende Frist für Anträge nach den Absätzen 1 bis 4 des § 17 GrEStG nicht eingehalten worden sei, ist darauf zu verweisen, dass gemäß § 17 Abs. 5 GrEStG zwar Anträge nach den Absätzen 1 bis 4 dieser Gesetzesstelle bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr folgt in dem das dem Anspruch auf Nichtfestsetzung begründende Ereignis eingetreten ist zu stellen sind. Das Finanzamt übersieht dabei aber, dass im Sinne der gesicherten Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 05.12.1974, 857/74) der Anspruch auf Nichtfestsetzung nicht schon dadurch begründet wird, dass rechtlich die Möglichkeit besteht die Auflösung des Vertrages zu verlangen. Vielmehr entsteht der Abänderungsanspruch bzw. Anspruch auf Nichtfestsetzung erst mit der

tatsächlichen Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges (VwGH 7.5.1981, 16/1155, 1156/80; 9.08.2001, 2000/16/0085). Diese Auffassung wird auch von Arnold/Pampel GrEStG 1987, RZ 98 zu § 17 sowie Fellner Kommentar zum GrEStG bei RZ 72 zu § 17 geteilt und referiert. Im gegenständlichen Fall hätte zwar zweifelsfrei bereits nach Eintritt des Zahlungsverzuges die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges durch Vereinbarung oder Klage vorgenommen werden können. Dies ist jedoch in Rücksicht auf die familiäre Bindung der Vertragsteile bis zum Abschluss des Auflösungsvertrages vom 19.09.2016 unterblieben. Erst mit Abschluss des Auflösungsvertrages wurde der Kaufvertrag vom 18.09.2007 rückgängig gemacht, der Anspruch des Verkäufers wegen Zahlungsverzuges erst zu diesem Zeitpunkt durchgesetzt. Der Anspruch auf Abänderung bzw. Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer ist demnach erst zu diesem Zeitpunkt entstanden. Davor war, weil die Verzugsfolgen nicht geltend gemacht worden sind, ein Anspruch auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer auch gar nicht gegeben. Die Frist des § 17 Abs 5 GrEStG wurde, weil der Antrag am 22.09.2016 gestellt worden ist, eingehalten.

Da die Auflösung des Kaufvertrages vom 18.09.2007 auf Grund eines Rechtsanspruches erfolgte, weil die Vertragsbestimmungen des Kaufvertrages von ihr nicht erfüllt wurden, die Käuferin ihrer Hauptleistungspflicht, nämlich der Zahlung des Kaufpreises nicht nachgekommen ist, die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges nicht fristgebunden ist und der Antrag auf Festsetzung der selbst berechneten Grunderwerbsteuer zufolge Rückgängigmachung dieses Vertrages und Rückerstattung des zufolge Selbstberechnung entrichteten Steuerbetrages fristgerecht eingebracht wurde ist die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag mit dem Betrag von € 0,00 festzusetzen und der seinerzeit zufolge Selbstberechnung entrichtete Steuerbetrag zurückzuerstatten.“

7. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 25.4.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt:

„Der seinerzeitige Verkäufer führt in seiner ergänzenden Stellungnahme aus, dass über Empfehlung des Notars die Rückabwicklung des Kaufvertrages vereinbart wurde. Die Gründe, die zur Rückabwicklung führten waren

- „Die Absicherung des eigenen Lebensabends als Pensionisten für mich und meine Frau (es sind in der Zwischenzeit hohe Aufwendungen für Medikament und Therapien notwendig)
- Und dass meine 2. Tochter um ihr anteiliges Erbe gebracht worden wäre“

Die Aufhebung des Kaufvertrages erfolgte aus diesen angeführten Gründen im Einvernehmen mit der seinerzeitigen Käuferin, sodass allenfalls die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG zur

Anwendung kommen könnte. Da jedoch die Aufhebung nicht innerhalb von drei Jahren erfolgte, kann die Begünstigung nicht greifen.

Bemerkt wird, dass die Absicherung des eigenen Lebensabends und die Erbansprüche der zweiten Tochter auch ohne Vertragsauflösung aus dem im Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis gegeben gewesen wären.

Das Finanzamt kommt daher in Anbetracht der Tatsache dass

- nicht laufend die Kaufpreiszahlung gefordert wurde
- die Aufhebung des Vertrages zur Absicherung des Lebensabends und der Erbansprüche der zweiten Tochter erfolgte
- bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ein strenger Maßstab anzusetzen ist und die dafür erforderlichen Kriterien im gegenständlichen Fall nicht erfüllt wurden in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass die Vertragsaufhebung einvernehmlich im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfolgte und nicht aus dem Grund des § 918 ABGB.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.“

8. Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 28.5.2019 wurde beantragt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend zu den bereits in der Beschwerde getätigten Ausführungen wurde vorgebracht:

„Dass die Auflösungsvereinbarung einvernehmlich erfolgt sein soll und nicht deswegen, weil der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wurde, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt wurden, also weil die Käuferin eine Vertragspflicht verletzt hat, entbehrt jeder Grundlage.

Die Käuferin hat den Kaufpreis bis heute nicht entrichtet, nicht einmal einen kleinen Teilbetrag auf diesen Kaufpreis geleistet. Das Rücktrittsrecht stand und steht dem Verkäufer demnach unstrittig zu. Es hätte der Verkäufer jederzeit wegen Zahlungsverzugs vom Vertrag zurücktreten und die Rückabwicklung des Vertrages auch gerichtlich fordern können. Dass der Verkäufer aus familiärer Rücksichtnahme auf die wirtschaftliche Situation seiner Tochter sehr lange von diesem Recht keinen Gebrauch gemacht hat, vermag an diesem Rechtsanspruch nicht zu ändern. Wenn das Finanzamt vermeint, der Verkäufer könne aus dem ihm gebührenden Kaufpreis ebenso wie aus der zufolge Rückabwicklung des Kaufvertrages wiedererlangten Liegenschaft seinen Lebensabend sichern, verkennt das Finanzamt die Sachlage. Gerade eben weil die Käuferin zur Zahlung des von ihr geschuldeten Kaufpreises nicht in der Lage war und ist, sie ihre Hauptleistungspflicht endgültig nicht zu erfüllen imstande war, wurde der Kaufvertrag zur

Vermeidung eines Prozesses, der abermals mit, wieder die Käuferin belastenden Kosten verbunden gewesen wäre, durch Vereinbarung aufgelöst. Wie Absicherung des Lebensabends des Verkäufers gegeben sein soll, wenn der Käufer nicht zahlungsfähig ist, bleibt im Dunklen. Kurz: Der Rechtserwerb vom 18.9.2007 wurde eben gerade deswegen rückgängig gemacht wurde, weil klar geworden ist, dass der Kaufpreis endgültig nicht mehr gezahlt werden konnte. Damit war klar, dass die Vertragsbestimmungen dieses Vertrages nicht erfüllt worden sind.“

9. Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 13.8.2019 – eine Kopie davon erging an die Beschwerdeführerin – wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. In seiner Stellungnahme wies die belangte Behörde, zu der im Vorlageantrag vorgebrachten Ausführung, dass es jeglicher Grundlage entbehre, wenn das Finanzamt von einer einvernehmlichen Auflösung ausgehe, darauf hin, dass die Vertragsparteien selbst von einer „Auflösung im Einvernehmen“ gesprochen haben. Nach Ansicht des Finanzamtes sei auf Grund der Aktenlage von einer Rückgängigmachung durch Vereinbarung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG auszugehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit notariell beglaubigtem Kaufvertrag vom 18.9.2007 erwarb die Bf von Herrn ***9*** (Verkäufer, der Vater der Bf.) die Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile

- EZ ***2*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***3***, mit dem Grundstück 2595/1 Baufläche (Gebäude), Baufläche begrünt, ***4***, zur Gänze
- EZ ***5*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***3***, mit dem Grundstück 2595/2 Baufläche (begrünt), ***6***, zu ½ Anteil
- EZ ***7*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***3***, mit dem Grundstück 2595/3 Baufläche (begrünt), zu ¼ Anteil

Als Kaufpreis wurden € 294.700.- vereinbart, welche binnen eines Monats zu bezahlen gewesen wären, im Falle des Verzuges wäre der Käufer verpflichtet gewesen 10% Verzugszinsen p.a. zu bezahlen.

Mit „Zusatz zum Kaufvertrag vom 18.9.2007“, abgeschlossen zwischen dem Verkäufer und der Bf. und datiert ebenfalls mit 18.9.2007 wurde vereinbart, dass der Kaufpreis binnen 6 Monaten zahlbar sei.

Der Kaufvertrag wurde einer Selbstberechnung, ErfNr. ***8***, unterzogen und wurde die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 10.314,50 entrichtet.

Ebenso erfolgte eine grundbücherliche Eintragung der Grundstücksübertragung.

Mit Auflösungsvereinbarung vom 19.9.2016 wurde der Kaufvertrag wegen Zahlungsverzuges der Käuferin (der Bf.) zwecks Vermeidung eines Rechtsstreites im Einvernehmen aufgelöst.

Mit Schreiben vom 27.9.2016 stellte die Bf. den Antrag „auf Festsetzung der zu ErfNr. 248891/2007 selbstberechneten Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG und Rückerstattung des entrichteten Steuerbetrages“.

Verzugszinsen wurden nie entrichtet, hinsichtlich der Entrichtung des Kaufpreises erfolgten mündliche Zahlungsaufforderungen seitens des Verkäufers.

Eine Bezahlung des Kaufpreises erfolgte jedoch nicht.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch das dem Bundesfinanzgericht durch die belangte Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile ErfNr. ***8***. Die Sachverhaltsfeststellungen sowie der dargestellte Verfahrensablauf sind allesamt aktenkundig und werden daher als erwiesen angenommen.

Sie stehen auch im Einklang mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage:

Bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes ist von folgenden Bestimmungen des [§ 17 Grunderwerbsteuergesetz 1987](#) (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, (Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer) auszugehen:

"(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,

.....

(2) 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 die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß.

.....

(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.

(5) 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."

§ 17 GrEStG stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Bei den Ansprüchen aus § 17 GrEStG auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung handelt es sich um selbständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen. Zweck der Bestimmung ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden.

Das Gesetz lässt die Festsetzung der Abänderung der Steuer nur in den in § 17 Abs. 1 bis 3 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne der in Rede stehenden Bestimmung vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne gehabt hat, durch einen der im § 17 Abs. 1 GrEStG genannten Vorgänge wiedererlangt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 1998, Zlen. 98/16/0115, 0116, mwN).

Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (vgl. VwGH vom 30. Juni 2005, Zl. [2005/16/0094](#), und VwGH vom 26. Jänner 2006, Zl. 2005/16/0261, mwN).

Aus dem Wesen der Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft, folgt weiters, dass etwa auch eine Vereinbarung über die Rückgängigmachung (abermals) die Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer auslöst, wenn sie nicht unter die Begünstigung des § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 fällt (vgl. das schon zitierte Erkenntnis vom 29. Oktober 1998, sowie Fellner, Gebühren- und Verkehrssteuern, Band II 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 50 f zu § 17 GrEStG).

§ 17 GrEStG 1987 verfügt die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. Das entspricht auch der materiellen Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes, den Grundstücksverkehr und nicht bloße (zu Verträgen verdichtete Absichten) zu besteuern. Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen, und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet (VfGH 20.6.1986, G 229/85).

Erwägungen

Das Finanzamt wies den Antrag auf Rückerstattung der GrESt zum Kaufvertrag vom 18.9.2007 ab, da es sich um bei der Auflösungsvereinbarung um eine Aufhebung des Kaufvertrages im Einvernehmen und sohin allenfalls § 17 Abs. 1 Z1 GrEStG zur Anwendung kommen könnte, jedoch die Begünstigung aufgrund der 3 Jahres Frist nicht greifen konnte.

Die Bf. stützte sich auf § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG, wonach die Auflösung des Kaufvertrages auf Grund eines Rechtsanspruches, nämlich der Nichtentrichtung des Kaufpreises, erfolgte.

Die belangte Behörde sah eine Rückgängigmachung dadurch als ausgeschlossen an, dass die Auflösungsvereinbarung und sohin die Rückabwicklung des Kaufvertrages nur deshalb erfolgte, da die Absicherung des Lebensabends des Verkäufers bzw. die Erbansprüche der anderen Tochter gesichert werden sollten. Dadurch und aufgrund der Tatsache, dass nicht laufend Kaufpreiszahlungen gefordert wurden, kam die belangte Behörde zur Ansicht, dass die Vertragsaufhebung als einvernehmlich im Sinne des § 17 Abs. 1 Z1 GrEStG und nicht aus dem Grund des § 918 ABGB erfolgte.

Nach der wiedergegebenen Rechtsprechung kommt es bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des § 17 Abs. 1 GrEStG vorliegt, nur darauf an, dass der Verkäufer durch einen der in § 17 Abs. 1 GrEStG genannten Rechtsvorgänge seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Hält man dem Kaufvertrag 18.9.2007 die Auflösungsvereinbarung vom 19.9.2016 gegenüber, so erlangte die Verkäuferseite durch die Auflösungsvereinbarung voll und ganz jene Rechtsposition, die sie ohne diesen Kaufvertrag gehabt hatte.

Damit lag aber eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges (Kaufvertrag vom 18.9.2007) im Sinn des § 17 Abs. 1 Z. 2 GrEStG vor.

Da die Drei-Jahres-Frist der Z 1 des § 17 Abs. 1 GrEStG - wie vom Finanzamt im bekämpften Bescheid ausgeführt - zwischen ursprünglichem Erwerbsvorgang und Rückgängigmachung bereits verstrichen war, muss geprüft werden, ob die Voraussetzungen der Z 2 – wie von der Bf vorgebracht - der vorhin genannten Gesetzesstelle vorliegen.

Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges auf Grund eines Rechtsanspruches im Sinne der Z 2 des § 17 Abs. 1 GrEStG unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer und zwar auch dann nicht, wenn nach Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen die Auflösung des Rechtsgeschäftes einvernehmlich vereinbart wird.

Die Geltendmachung des Rücktritts vom Vertrag infolge Nichteinhaltung der Vertragsbestimmungen ist zeitlich nicht begrenzt bzw. nur indirekt durch die zivilrechtliche Verjährung des Rücktrittsrechts begrenzt (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer 1987, Rz 53 zu § 17 GrEStG 1987). Eine Befristung auf drei Jahre besteht daher in den Fällen des Abs. 1 Z 2 nicht.

Voraussetzung der Nichtfestsetzung der Steuer ist also die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges auf Grund eines Rechtsanspruches eines daran Beteiligten. Eine solche Rückgängigmachung kann sowohl auf frei vereinbarte Vertragsbestimmungen wie auch auf gesetzliche Tatbestände gestützt werden.

Unter Vertragsbestimmungen im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 sind alle Bestimmungen des Vertrages zu verstehen, von deren Erfüllung nach dem Willen der Vertragsparteien die Wirksamkeit des Erwerbsgeschäftes abhängig sein soll. Werden die Bestimmungen des Vertrages nicht eingehalten, so hat der andere Vertragsteil einen Rechtsanspruch auf Aufhebung des Vertrages (VwGH 7.5.1981, 16/1155,1156/80).

Der Vertragsbruch durch den anderen Vertragsteil ist geradezu ein Regelfall der Z 2 des § 17 Abs. 1 GrEStG (VfGH 20.6.1986, [G 229/85](#); siehe UFS 25.5.2004, RV/0211- I/02, bezügl. Nichtleistung des vereinbarten Kaufpreises;).

Ein gesetzliches Recht zur Rückgängigmachung wegen Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen besteht im Falle der Unmöglichkeit der Leistung (§ 878 ABGB), des Erfüllungsverzuges (§ 918 ABGB) oder der Geltendmachung der Gewährleistung (§ 922 ABGB). Auch ein Wiederkaufsrecht kann einen Rechtsanspruch im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG begründen (VwGH 7.5.1981, 16/1155, 1156/80).

Unbestritten ist im vorliegenden Beschwerdefall, dass für den Kaufvertrag vom 18.9.2007 Grunderwerbsteuer selbstberechnet - und entrichtet - wurde.

Im Beschwerdefall ist weiters davon auszugehen, dass zufolge der gänzlichen Nichtentrichtung des Kaufpreises eine Unmöglichkeit der Erfüllung des Kaufvertrages vom 18.9.2007 eintrat, woraus dem Verkäufer schon von Gesetzes wegen, nämlich nach [§ 918 ABGB](#) und ohne dass es dazu noch einer eigenen vertraglichen Bestimmung bedurft hätte, ein Anspruch auf "Rückgängigmachung" wegen Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen zukam - und wozu auch die Auflösungsvereinbarung 19.9.2016 diene. Der Verkäufer bestätigt mit seiner Unterschrift auf der nunmehrigen Aufhebungsvereinbarung, dass an ihn der Kaufpreis nie bezahlt wurde.

Diese Nichtentrichtung des Kaufpreises blieb auch im gesamten Verfahren unbestritten und wurde auch von der belangten Behörde nicht angezweifelt, dass es tatsächlich nie zu einer Kaufpreiszahlung gekommen war.

Die Vereinbarung der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges – Auflösungsvereinbarung vom 19.9.2016 - auf Grund eines solchen Rechtsanspruches unterliegt aber nach der Z 2 des § 17 Abs. 1 GrEStG nicht der Grunderwerbsteuer, und zwar - entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes – auch dann nicht, wenn nach Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen die Auflösung des Rechtsgeschäftes einvernehmlich vereinbart wird (siehe wie oben ausgeführt in Fellner, aaO, Rz 53 zu § 17 GrEStG).

Liegen aber wie hier sämtliche Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung bzw. Abänderung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG vor, dann ist, da im Gesetz nicht vorgesehen, auch keine Befristung – wie etwa die Dreijahresfrist nach Z 1 dieser Bestimmung – zu beachten.

Ist in dem Zeitpunkt, in dem einer der in den Abs. 1 bis 3 des § 17 GrEStG angeführten Tatbestände verwirklicht bzw. die Freilassung von der Grunderwerbsteuer beantragt wurde, der Abgabenbescheid bereits erlassen (zugestellt), so ist über Antrag eine "Abänderung" im Sinne der Überschrift des § 17 GrEStG nach den Bestimmungen des Abs. 4 dieser Gesetzesstelle vorzunehmen, worunter auch die gänzliche Aufhebung der Grunderwerbsteuervorschreibung zu verstehen ist (VwGH 26.6.1997, [97/16/0024](#), VwGH 26.5.2011, [2011/16/0001](#)).

Der Argumentation der belangten Behörde, dass bei nahen Angehörigen ein strenger Maßstab anzusetzen ist, ist entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Fall aufgrund der Nichtentrichtung der Kaufpreiszahlung (trotzdem - unzweifelhaft und unbestritten - seitens des Verkäufers „laufend auf die Einhaltung der Vereinbarung hingewiesen wurde“) bereits ein Anspruch des Verkäufers – wie auch jedes Dritten in einem vergleichbaren Fall - auf Rückgängigmachung des Kaufvertrages mangels Einhaltung der Vertragsbestimmungen bestanden hat.

Zudem ist es für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar und lebensnah, dass der Vater der Bf. nicht sofort auf eine Kaufpreiszahlung bestand, sondern zunächst wegen der vorliegenden besonderen Umstände, nämlich der Scheidung und der 5 Kinder, immer wieder mündlich zur Zahlung aufforderte und auch mündlich neue Zahlungsfristen gewährte. Ein Hinweis dafür, dass er jemals auf die Zahlung verzichtet hätte, liegt jedoch nicht vor.

Die Auflösung des Kaufvertrages im Einvernehmen bzw. die weiteren Gründe, nämlich die genannten Punkte wie Altersvorsorge und Erbanspruch der weiteren Tochter, die für die Rückgängigmachung ebenfalls vorgelegen waren, ändern nichts daran, dass der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Z2 GrEStG erfüllt ist. Sie sind lediglich als zusätzliche Gründe für die Auflösung des Kaufvertrages aufgrund Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen anzusehen.

Zur Bestimmung des § 17 Abs. 5 GrEStG, wonach 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 begründende Ereignis eingetreten ist, ist auszuführen, dass die Frist bereits mit dem Eintritt des Ereignisses, das den Anspruch auf Nichtfestsetzung bzw Abänderung begründet, beginnt, das ist bei Rückgängigmachung des Erwerbsgeschäftes mit dem Abschluss der Vereinbarung über die Rückgängigmachung, dh mit der Annahme des Rücktrittsangebots des Käufers durch den Verkäufer (VwGH 30. 1. 1980, 2812, 2937/78).

Nach dem VwGH-Erkenntnis 5.12.1974, 857/74, wird der Anspruch auf Nichtfestsetzung bzw Abänderung nicht schon dadurch begründet, dass rechtlich die Möglichkeit besteht, die Auflösung des Vertrages zu verlangen. Erst mit der tatsächlichen Rückgängigmachung entsteht der Abänderungsanspruch (VwGH 7. 5. 1981, 16/1155, 1156/80; VwGH 9. 8. 2001, 2000/16/0085 ; Arnold/Pampel, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (10. Lfg 2009) zu § 17 GrEStG Rz 98).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass mit der Auflösungsvereinbarung vom 19.9.2016 die Frist zu laufen beginnt; der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer am 22.9.2016 erfolgte sohin jedenfalls innerhalb der Frist des § 17 Abs. 5 GrEStG.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Die gegenständlich strittige Frage der Erstattung der Grunderwerbsteuer kann bereits anhand der gesetzlichen Bestimmung nach § 17 GrEStG und dort genannter Voraussetzungen in Anwendung obgenannter VwGH-Judikatur gelöst werden. Der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Wien, am 18. Oktober 2020