

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***3***, über die Beschwerde vom 30. Dezember 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 30. November 2016, ***4***, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Das ***FA*** legte gegenständliche Beschwerde am 30.03.2017 mit folgender Sachverhaltsdarstellung an das BFG vor:

„Sachverhalt:

*Mit Kaufvertrag vom 08.06.2016 wurde die Liegenschaft ***1*** von der ***2*** an die ***Bf1*** veräußert. Im Zuge der Grunderwerbsteueranzeige wurde mit Hinweis auf den Abschluss einer Aufhebungsvereinbarung vom 08./18.07.2016 ein Antrag auf Nichtfestsetzung der GrESt gemäß § 17 GrEStG gestellt. Zeitgleich mit der Aufhebungsvereinbarung erfolgte der Abschluss eines inhaltsgleichen Kaufvertrages zwischen der ***2*** und der ***5***, einer Schwestergesellschaft der ursprünglichen Käuferin. Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.11.2016 wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß § 17 GrEStG mangels Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht des Verkäufers abgewiesen. Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 30.12.2016. Eingewendet wird, dass die Verkäuferseite die Verfügungsmacht über die Liegenschaft mangels Übergabe niemals verloren habe. Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.01.2017 abgewiesen. Fristgerecht wurde der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.*

Beweismittel:

*Bemessungsakt ***6****

Das Finanzamt hat hie zu folgende Stellungnahme abgegeben:

Stellungnahme:

*Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. § 17 GrEStG stellt dabei eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht wieder beseitigt werden kann. Voraussetzung für die steuerlich wirksame Rückabwicklung eines Erwerbsvorganges ist somit die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes. Entscheidend ist, dass sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das betroffene Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt; dieser darf am weiteren Schicksal des Grundstückes kein Interesse mehr haben. Ein Erwerbsvorgang ist nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar – was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt – der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmacht aber weiterhin beim Erwerber verbleibt. Unter Berücksichtigung der Tatsachen, dass - Stornovereinbarung und neuer Kaufvertrag am selben Tag abgeschlossen wurden - zwischen Beschwerdeführerin (Bf) und der späteren Käuferin, der ***5*** eine enge wirtschaftliche Beziehung besteht (bei beide Gesellschaften ist die ***7*** Alleingesellschafterin; beide Gesellschaften haben den gleichen Geschäftsführer) - die Vertragsaufhebung aus wirtschaftlichen Gründen erfolgte, die sich erst nach Abschluss des ersten Kaufvertrages ergeben haben (in der Beschwerde wird ausgeführt, dass die Aufhebung deswegen erfolgte, weil sich herausstellte, dass dieser Kaufvertrag durch die Beschwerdeführerin wegen deren aktueller Verbindlichkeitsstruktur nicht finanziert werden könne - Bf und spätere Käuferin zur selben Unternehmensgruppe gehören, kommt das Finanzamt in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass die seinerzeitige Verkäuferin nicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft wiedererlangt hat. Der Kaufvertrag vom 8.6.2016 mag zwar der Form nach aufgehoben worden sein, eine echte Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG liegt jedoch nicht vor.*

Antrag des Finanzamtes: Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Gegen den spruchgegenständlichen Bescheid wurde Beschwerde eingebracht. Vorgebracht wird, die zitierte Rechtsprechung betreffe eindeutig jene Fälle, in denen es sich eigentlich um

eine Weiterveräußerung durch die ursprüngliche Käuferin handle und in denen die Aufhebung des ersten Kaufvertrags ausschließlich aus formalen Gründen erfolge, um eine Steuerersparnis zu bewirken.

Davon könne im gegenständlichen Fall aber keine Rede sein, weil der erste Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der ***8*** nicht aus diesem Grund aufgehoben worden sei, sondern allein deshalb, weil sich herausgestellt habe, dass dieser Kaufvertrag durch die Beschwerdeführerin wegen deren aktueller Verbindlichkeitsstruktur nicht finanziert werden könne. § 5 Z 1 des Kaufvertrags sehe als Stichtag für den Übergang der Nutzen und Vorteile sowie Gefahr und Zufall den Tag des vollständigen Erlags des Kaufpreises vor und bestimme weiters, dass erst in diesem Zeitpunkt der Vertragsgegenstand als übergeben gelte. Nun sei evident, dass der Kaufpreiserlag niemals - auch nicht teilweise - stattgefunden habe und daher der Stichtag und damit einhergehend die Übergabe an die Beschwerdeführerin, nicht eingetreten sei.

Die Liegenschaft habe sich daher zu jedem Zeitpunkt im Verfügungsbereich der Verkäuferin befunden. Da die Verkäuferin ihre Verfügungsmacht über die Liegenschaft niemals verloren habe, könne sich die Frage einer Wiedererlangung gar nicht stellen. Dies werde nur noch dadurch unterstrichen, dass etwa auch keine Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung angemerkt worden sei, was im Falle der Aushändigung des Rangordnungsbeschlusses gewiss eine Beschränkung über die Verfügungsmacht zur Folge hätte. Dies war hier nicht der Fall.

Eine bloß zwischen den Vertragsparteien wirkende Beschränkung über die Verfügungsmacht sei spätestens durch die Aufhebungsvereinbarung weggefallen. Die spätere Käuferin ***5*** gehöre zur selben Unternehmensgruppe wie die Beschwerdeführerin. Nicht zuletzt dadurch werde deutlich, dass es sich bei dem Neuabschluss sowohl in rechtlicher, vor allem aber auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht um ein solches Geschäft gehandelt habe, dass die Liegenschaft in Wahrheit von der Sphäre der Beschwerdeführerin auf die zweite Käuferin übergegangen sei, sondern vielmehr, dass die Liegenschaft sich niemals im Verfügungsbereich der Beschwerdeführerin befunden habe. Vielmehr gehe die Liegenschaft unmittelbar vom Verfügungsbereich der ***8*** in jenen der ***5*** über, wenn dieser Kaufvertrag erfüllt werden sollte, was bislang nicht der Fall sei.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass die Verkäuferin zu keinem Zeitpunkt ihre Verfügungsmacht über die Liegenschaft an die Beschwerdeführerin verloren habe und die rechtliche Aufhebung des faktisch nicht erfüllbaren Vertrags auch dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung entspreche. Dies werde nicht zuletzt durch die Tatsache unterstrichen, dass sich die Liegenschaft nach wie vor im Verfügungsbereich der Verkäuferin befinde. Das Bundesfinanzgericht möge der gegenständlichen Beschwerde Folge geben und den bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.11.2016 ersatzlos beheben, in eventu dahin

abändern, dass dem Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer vom 21.7.2016 stattgegeben werde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Jänner 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung, dass der erste Kaufvertrag durch Stornovereinbarung nicht mit der Wirkung rückgängig gemacht worden sei, dass die Verkäuferin dadurch die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaftsanteile wiedererlangt habe.

Dagegen wurde Vorlageantrag eingebracht.

Die Beschwerdeführerin (Bf) wendet ein, sie habe zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt und habe dieses weder rechtlich noch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise an die spätere Käuferin, ***5***, übertragen. Dies werde nicht zuletzt daran deutlich, dass der später abgeschlossene Kaufvertrag vom 18.07.2016 (zwischen ***5*** und ***9***; ***10***) inhaltlich mit dem hier gegenständlichen, aufgehobenen Kaufvertrag, ident gewesen sei, insbesondere auch der gleiche Kaufpreis vereinbart worden sei. Zwischen der Beschwerdeführerin und der „Neukäuferin“ ***5*** seien keinerlei Vereinbarungen getroffen.

Selbstverständlich habe die ***11*** in Folge der einvernehmlichen Aufhebung des Kaufvertrags wieder die Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt. Es treffe zwar zu, dass das Grundstück zeitnah an die ***5*** veräußert worden sei, was aber nicht damit verwechselt werden dürfe, dass die Verkäuferin ihre Verfügungsmacht nicht zurückerlangt hätte.

Entscheidend müsse in diesem Zusammenhang die Frage sein, ob der ***Bf1*** in irgendeiner Form das Recht zugestanden sei, die „Neukäuferin“ zu bestimmen bzw. die Konditionen des zwischen der Verkäuferin und der „Neukäuferin“ abgeschlossenen Vertrags zu diktieren. Davon könne überhaupt keine Rede sein; der Kaufvertrag sah keinerlei solche Rechte vor.

Hätte nun die ***Bf1*** den Kaufpreis nicht erlegt, was mit Sicherheit der Fall gewesen wäre, weil sich - wie schon vorgebracht - herausgestellt habe, dass sie wegen ihrer bestehenden Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit einem anderen Liegenschaftserwerb den gegenständlichen Erwerb nicht hätte finanzieren können, hätte die Verkäuferin ohne weiteres vom Vertrag zurücktreten können. Nehme man nun an, dass die Verkäuferin schon vor Rechtswirksamkeit des Rücktritts mit einer Dritten (ob dies nun die ***5*** oder eine Person sei, sei unerheblich) vereinbart hätte, dieser dann das Grundstück zu verkaufen, sobald der Rücktritt rechtswirksam würde, läge eine quasi idente Situation vor, bloß dass die Rückgängigmachung nicht durch Vereinbarung, sondern durch ein Rücktrittsrecht erfolgt wäre. Im letzteren Fall stünde völlig außer Zweifel, dass die Verkäuferin die volle Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt hätte, ungeachtet des Umstands, dass sie sich bereits davor mit einer dritten Partei für diesen Fall geeinigt hätte. Entscheidend sei wiederum, dass

der „Altkäuferin“ keinerlei Recht zugestanden sei, den „Neukäufer“ zu bestimmen. Es ist freilich überhaupt kein Grund ersichtlich, warum die Sache anders zu beurteilen sein solle, nur weil der sonst als sicher erscheinende Rücktritt der Verkäuferin durch eine Vereinbarung gleichsam vorweggenommen worden sei.

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch übermittelten Aktenteile des Bemessungsaktes des ***FA***.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

III. 1. Sachverhalt

Der Sachverhalt wurde im Vorlagebericht wie aus der Aktenlage ersichtlich dargestellt.

III.2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die Aktenlage.

III.3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ua. die folgenden Rechtsgeschäfte:

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

Die Grunderwerbsteuer erfasst den Erwerb von inländischen Grundstücken oder von grundstücksgleichen Rechten.

Die Grunderwerb Steuer ist ihrem Wesen nach als eine Verkehrsteuer zu verstehen, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstücks anknüpft (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuer, Band II, § 1 GrEStG 1987 Rz 8, und die dort zitierte Rechtsprechung).

§ 17 (Nichtfestsetzung und Abänderung der Steuer) GrEStG 1987 lautet auszugsweise wie folgt:

" (1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,

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

3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,

4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

(2)

..... "

Das Gesetz lässt die Festsetzung oder Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 3 des § 17 GrEStG 1987 ausdrücklich umschriebenen Fällen zu (vgl. VwGH vom 10.03.1966, Slg 3427/F, vom 29.10.1998, 98/16/0115, 0116, und vom 26.05.2011, 2011/16/0001). § 17 GrEStG ist daher als Begünstigungsbestimmung einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich.

Es handelt sich bei § 17 GrEStG zwar um eine Begünstigungsbestimmung (vgl. VwGH vom 01.06.1964, Slg 3092/F, vom 10.12.1968, Slg 3825/F, vom 11.04.1991, 90/16/0087, und vom 23.10.2008, 2007/16/0230), jedoch nicht um eine Begünstigung iSd § 294 Abs. 1 BAO (vgl. VwGH vom 23.02.1989, 88/16/0187).

Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH vom 23.02.1989, 88/16/0187, vom 11.04.1991, 90/16/0087, vom 31.10.1991, 90/16/0150, je vom 22.10.1992, 91/16/0103, und 91/16/0111, vom 28.05.1997, 96/13/0110, vom 26.06.1997, 97/16/0024, vom 27.01.2000, 99/16/0050, vom 19.03.2003, 2002/16/0258, vom 26.01.2006, 2005/16/0261, und vom 08.09.2010, 2008/16/0183; vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuer, Band II, § 17 GrEStG 1987 Rz 6).

Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, über das Grundstück anderweitig frei zu verfügen (vgl. VwGH vom 16.03.1995, 94/16/0097, 0098, 0099, vom 12.11.1997, 97/16/0390, 0391, vom 17.10.2001, 2001/16/0184, 0190, vom 29.11.2001, 2001/16/0489, vom 19.03.2003, 2002/16/0258, vom 18.09.2007, 2007/16/0066, und vom 08.09.2010, 2008/16/0141).

Von der Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht durch die Vereinbarung über die Aufhebung des ersten Kaufvertrages konnte angesichts des Umstandes, dass die Aufhebung des Vertrages mit der Beschwerdeführerin lediglich zu dem Zweck erfolgte, um das Grundstück postwendend zu denselben Konditionen an die Mutter der Beschwerdeführerin zu verkaufen, nicht ernsthaft gesprochen werden (VwGH vom 26.01.1995, 94/16/0139).

Wenn die Rückgängigmachung eines Kaufvertrages nur erfolgt, um den Verkauf des Grundstückes an eine im Voraus bestimmte Käuferin zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgen, so erlangt in Wahrheit der Verkäufer die Möglichkeit nicht zurück, das Grundstück auch an einen Dritten zu verkaufen (VwGH vom 27.09.1995, 95/16/0067).

Die in der Beschwerde ins Treffen geführte Aufeinanderfolge der im Zuge der Beglaubigung vom Notar vergebenen BRZ-Zahlen widersprach den von der belangten Behörde gezogenen Schlussfolgerungen keinesfalls, sondern bestätigte vielmehr den engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Vertragsaufhebung einerseits und dem Abschluss des neuen Kaufvertrages andererseits (VwGH vom 18.09.2007, 2007/16/0066; vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuer, Band II, § 17 GrEStG 1987 Rz 15).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den konkreten Fall Folgendes:

Die Bf. begehrt die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 08.06.2016.

In gegenständlichem Fall wurden die Stornovereinbarung und der neue Kaufvertrag am selben Tag abgeschlossen und zwar zeitnah zum ursprünglichen Kaufvertrag (8. Juni 2016). Zwischen der Beschwerdeführerin und der späteren Käuferin, der ***5***, besteht insofern eine enge wirtschaftliche Beziehung, als die ***7*** Alleingesellschafterin beider Gesellschaften ist und beide Gesellschaften die gleichen Geschäftsführer haben. Die Vertragsaufhebung ist aus wirtschaftlichen Gründen erfolgte, welche erst nach Abschluss des ersten Kaufvertrages sichtbar wurden. Die Aufhebung erfolgte, weil der Kauf durch die Beschwerdeführerin wegen deren aktueller Verbindlichkeitsstruktur nicht finanziert werden konnte. Der Kauf wurde statt dessen mit der ***5*** durchgeführt, welche derselben Unternehmensgruppe angehört wie die Bf..

In Anbetracht dieser Umstände kann der von der belangten Behörde gezogenen Schlussfolgerung, der ursprüngliche Kaufvertrag sei zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben worden, um das vertragsgegenständliche Grundstück an die ***5*** zu übertragen, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus (siehe die oben zitierte Rechtsprechung). Eine Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht durch die Aufhebungsvereinbarung vom 08. Juli 2016 liegt jedoch im gegenständliche Fall nicht vor.

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

IV. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen konnte. Zudem lag der Schwerpunkt des Verfahrens auf der Sachverhaltsebene, die einer Revision nicht zugänglich ist

(vgl. zB VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Wien, am 7. Dezember 2020