

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Feilenreiter & Co. Wirtschaftsprüfungs GesmbH, Wiesackstraße 624, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 14. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. November 2021 betreffend Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG 1987, StNr. ***Bf-StNr***, 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

Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2021 beantragte der bevollmächtigte Notar ***1*** im Namen der Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz Bf. genannt, die Rückerstattung der selbstberechneten Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.557,06 Euro, weil der dieser Steuerberechnung zugrundeliegende Kauf- und Bauträgervertrag vom 23. Oktober 2020 am 23. Juni 2021 mit einem weiteren Kauf- und Bauträgervertrag rückwirkend aufgehoben worden und es zugunsten der Bf. zu keiner Eintragung im Grundbuch gekommen sei. Gleichzeitig wurden beide Verträge dem Finanzamt vorgelegt.

Im zweiten Vertrag vom 23. Juni 2021 ist unter Punkt 1. "Darstellung der Rechtsverhältnisse" ua. Folgendes enthalten: "Diese beiden Vertragsparteien (*Anm. BFG: die ***Bauträger*** GmbH und die Bf.*) erklären einvernehmlich, den seinerzeitigen Vertrag rückwirkend aufzuheben, sodass die genannte GmbH wiederum in der Alleinverfügungsmacht über das Vertragsobjekt ist. Die Parteien vereinbaren die Anwendung des § 17 GrEStG 1987 für den

seinerzeitigen Vertrag und die heutige Aufhebungsvereinbarung. Frau ***Bf*** hat infolge seinerzeitiger Vertragsvereinbarung bereits Teile des Kaufpreises an die GmbH überwiesen und bestätigt die GmbH den Erhalt dieser Kaufpreisteile. Frau ***Bf*** und Herr ***2*** widmen diese Kaufpreisteile der teilweisen Kaufpreisbezahlung aus dieser nun vorliegenden Urkunde und bestätigt die genannte GmbH den Erhalt dieser Kaufpreisteile auch für den heutigen Käufer ***2***. Zwischen ***Bf*** und ihrem Sohn ***2*** wird die Übertragung als Schenkung vereinbart, die wirkliche Übergabe ist insofern geschehen, als die Kaufpreisteile bereits geflossen sind."

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 18. November 2021 wurde dieser Antrag nach § 17 GrEStG abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: "Der Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gem. § 17 GrEStG war abzuweisen, da die Voraussetzung für eine Rückabwicklung die ist, dass der ursprüngliche Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt, die vor dem Vertragsabschluss bestanden hat. Erfolgt die Aufhebung des Erwerbsvorganges lediglich zum Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstücks auf eine vom Käufer ausgewählte Person ohne dass der Verkäufer in irgendeiner Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Kaufobjekt wiedererlangt, so ist der frühere Erwerbsvorgang trotz formaler Aufhebung nicht 'rückgängig' gemacht. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes und der dargestellten Rechtslage konnte dem Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG keine Folge gegeben werden." Der Bescheid wurde nicht an den bevollmächtigten Notar, sondern an die Bf. persönlich zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2021 wurde gegen diese Entscheidung Beschwerde eingebracht und die Rechtsungültigkeit des Bescheides aus zwei Gründen behauptet:

- 1.) Die Zustellung des Bescheides sei nicht an den bevollmächtigten Vertreter erfolgt.
- 2.) Die vom Finanzamt genannte Voraussetzung, dass der Veräußerer die Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangen müsste, sei durch die Willenseinigung zwischen allen Vertragsparteien dahingehend erfolgt, dass der Vertrag jedenfalls innerhalb der vom Gesetz gebotenen Frist aufgehoben worden sei und sei dies rückwirkend vereinbart worden. Beim Vertragsobjekt handle es sich um eine erst zu bauende Eigentumswohnung, sodass nicht anders als durch symbolische Rückübertragung der Anteile, also durch Willenseinigung, die Rückgabe erfolgen könne.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Jänner 2022 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Entscheidung wurde am 20. Jänner 2022 an den Vertreter der Bf. versendet. In der Begründung wurde ausgeführt:

"Mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 23.10.2020 wurde die Wohnung Top 1 und der PKW-Abstellplatz Carport 1 an Frau ***Bf*** verkauft. Mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 07.06.2021 bzw. 23.06.2021 wurde dieser Kaufvertrag rückwirkend aufgehoben und die oben genannte Wohnung an den Sohn der ursprünglichen Erwerberin, Herrn ***2***, verkauft.

Festzuhalten ist hier, dass der Herr ***2*** am 07.06.2021 die Volljährigkeit erreicht hat, und dies somit der frühestmögliche Zeitpunkt zum Erwerb dieser Wohnung war.

In der Beschwerde wurde vorgebracht, dass der Vertrag innerhalb der vom Gesetz vorgeschriebenen Frist aufgehoben wurde und dies rückwirkend geschehen sei, weshalb auch rückwirkend eine Verfügungsmacht des Veräußerers hergestellt worden sei. Weiters wird angeführt, dass die Wohnung erst im Bau sei, und diese deshalb nicht anders als durch Willenseinigung zurückgegeben werden konnte, weil die Übergabe vom Veräußerer erst nach Bau an den Käufer stattfinden würde.

Ein Erwerbsvorgang ist nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgt die Rückgängigmachung nur, um den Verkauf des Grundstückes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang erfolgen, so liegt keine Rückgängigmachung des Kaufvertrages vor, sondern liegt in Wirklichkeit eine Weiterveräußerung des ersten Erwerbers an den neu hinzugetretenen Vertragspartner vor. Dies wurde auch vom Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen in ständiger Rechtsprechung so ausgeführt (z.B. 30.03.2000, ZI. 99/16/0403).

In freier Beweiswürdigung lässt sich bei der vorliegenden Sachlage die unbedenkliche Schlussfolgerung ableiten, dass von einer Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht des Verkäufers im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH durch die Aufhebungsvereinbarung vom 07.06.2021 bzw. 23.06.2021 angesichts des Umstandes nicht ernsthaft gesprochen werden kann, da die formelle Aufhebung des Vertrages nur zum Zweck erfolgte, um die Grundstücksanteile zur selben Zeit zum exakt gleichen Kaufpreis an den von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten Sohn zu verkaufen.

Im gegenständlichen Fall wurde der ursprüngliche Kauf- und Bauträgervertrag im neuen Kauf- und Bauträgervertrag aufgehoben. Dies wurde zwar rückwirkend vereinbart, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass Auflösung des alten und Abschluss des neuen Vertrages in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang erfolgt sind. Zudem wurde im neuen Vertrag vereinbart, dass die bereits geleisteten Kaufpreisteile als Schenkung an den neuen Erwerber bzw. Sohn der bisherigen Erwerberin zu sehen sind, was die vorliegende faktische Weiterveräußerung nur verdeutlicht.

Alleine die Behauptung, dass eine Aufhebung erfolgt sei, reicht nicht aus, um von einer Besteuerung des ursprünglichen Kauf- und Bauträgervertrages abzusehen."

Gegen diese Entscheidung wurde am 23. Februar 2022 von der nunmehr bevollmächtigten steuerlichen Vertretung ein Vorlageantrag nach § 264 BAO eingebracht, wobei angegeben wurde, dass die Beschwerdeentscheidung am 25. Jänner 2022 im Notariat eingelangt sei.

Am 22. März 2022 wurde ein ergänzender Schriftsatz eingebracht. Darin wurde der Sachverhalt dargestellt und dazu im Wesentlichen die Rechtsmeinung vertreten, dass in einer gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Ablauf der Grundstückstransaktion aufgrund des inhaltlichen und zeitlichen Ablaufs als ein Vorgang zu werten sei, der nur zu einer einmaligen Belastung mit der Grunderwerbsteuer führen könne, da es sonst zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerung des ein- und desselben Vorganges kommen würde.

So wurde ausgeführt: "Der Sohn der Bf brachte im Vorfeld der Ausfertigung des Kauf- und Bauträgervertrages vom 23. 10. 2020 in Erfahrung, dass auf der gegenständlichen Liegenschaft fünf Eigentumswohnungen errichtet werden. Er zeigte daran starkes Interesse und entschloss sich, eine dieser Wohnungen zu erwerben.

Da er aber noch nicht volljährig war, konnte er keinen diesbezüglich rechtsgültigen Vertrag abschließen. Die Verkäuferin - ***Bauträger*** GmbH - wollte aber zu ihrer eigenen Absicherung einen rechtsgültigen Vertrag abschließen. Eine Absichtserklärung hierzu reichte ihr nicht aus. Sie bestand auf einen Vertrag, den aber ***2*** (Sohn der Bf) nicht rechtsgültig ausfertigen konnte.

Um die Immobilie trotzdem für ihren Sohn sichern zu können, entschloss sich die Bf, als 'Platzhalterin' an die Stelle ihres Sohnes zu treten und einen diesbezüglich von der Veräußerin gewünschten rechtswirksamen Vertrag (zu ihrer eigenen Rechtssicherheit) zu unterfertigen. Mit dieser Vorgangsweise wurde somit der Erwerb bzw. der Verkauf der Wohnung zu Gunsten der Veräußerin (***Bauträger*** GmbH) abgesichert.

Am Tag der Volljährigkeit sollte aber ***2*** auf seinen eigenen Wunsch hin 'offiziell' Eigentümer der Wohnung werden. Zu diesem Zweck kam es zum Kauf- und Bauträgervertrag vom 7. bzw. 23. Juni 2021 mit dem auch die Bf als Platzhalterin 'austrat'.

Bereits im Zuge der Unterfertigung des ersten Vertrages kamen die damaligen Parteien (Frau ***Bf*** und ***Bauträger*** GmbH) überein, dass sich am Kaufpreis in Höhe von 212.000,— bis zur Erstellung des zweiten Vertrages mit ihrem Sohn keine Änderungen ergeben werden - auch nicht an den sonstigen wesentlichen Bestandteilen des ersten Vertrages. Hierzu gab die ***Bauträger*** GmbH ihre Zusicherung ab. Dies wurde von der ***Bauträger***-GmbH auch eingehalten, da von Anfang an klar war, dass die Einschaltung der Mutter nur eine Zwischenschaltung zum gewünschten Kaufvertrag (den zweiten) mit ihrem Sohn war.

Der Vertragserrichter sah in der gewünschten Vorgangsweise kein Problem im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer, da seiner Auffassung nach der erste Kaufvertrag innerhalb einer Dreijahresfrist 'problemlos' rückabgewickelt werden kann. Auch sah er kein Problem bei der Grundbucheintragungsgebühr, da dies ja mit einer Sprungeintragung gelöst werden könne, was auch so geschah. Dies auch im Vertrauen der 'ersten' Erwerberin auf die Veräußerin (***Bauträger*** GmbH), die dadurch im Grundbuch ja nach wie vor als voll rechtsfähige Eigentümerin aufschien.

Erst aufgrund des Bescheides vom 18. November 2021 erkannte der Notar seinen Rechtsirrtum, dass die von ihm angedachte Form der Rückabwicklung nicht möglich ist.

Das Grunderwerbsteuergesetz orientiert sich zwar grundsätzlich an die formalrechtliche Gestaltung, jedoch ist laut VwGH auch im Verkehrsteuerrecht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinn des § 21 Abs 1 BAO anzustellen, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwider laufen würden. Im Rahmen dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist u.a. auch auf einen unmittelbaren zeitlichen und ursächlichen Zusammenhang der Transaktion abzustellen (vgl. VwGH 12.11.2019 Ra 2018/16/0122 Rz 15; VwGH 11.9.2014 GZ 2013/16/0025; VwGH 19.12.2002 GZ 2001/16/0273 - siehe hierzu auch Ritz/Koran, Kommentar BAO § 21 Rz 14). Der zeitliche Zusammenhang und damit verbunden auch der ursächliche Zusammenhang der Transaktion sind hier jedenfalls gegeben - 1. Kaufvertrag vom 23. Oktober 2020 und der 2. vom 7. bzw. 23. Juni 2021 (beide materiell ident). Eine Zeitspanne von nur acht Monaten und diese abgezielt auf das Datum der Volljährigkeit des Sohnes der Bf.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinn des § 21 (1) BAO gilt insbesondere auch für das Grunderwerbsteuerrecht, da diesem ein starres Urkundenprinzip fremd ist (VwGH 11.4.1991, 90/16/0036). Auf dieser Basis misst der VwGH etwa bei der Beurteilung der Frage, ob ein Rechtsgeschäft als GrESt-pflichtiger Rechtsvorgang anzusehen ist, neben dem Urkundeninhalt insbesondere auch dem tatsächlichen Charakter des Erwerbsvorgangs entsprechende Bedeutung bei (siehe hierzu § 1 Rz 7 Mechtler/Pinetz Grunderwerbsteuergesetz Kommentar).

Der unter dem Sachverhalt geschilderte Ablauf der Grundstückstransaktion ist aufgrund des inhaltlichen und zeitlichen Ablaufs als EIN Vorgang zu werten, der nur zu einer einmaligen Belastung von Grunderwerbsteuer führen kann bzw. darf, da es sonst zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerung des ein und desselben Vorgangs kommen würde.

In teleologischer Auslegung kann unseres Erachtens auch die Bestimmung des § 1 (4) letzter Satz GrEStG auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet werden, denn auch diese Bestimmung dient zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit GrESt, die nicht dem Sinn und Zweck des GrEStG entspricht."

Mit Vorlagebericht vom 1. Juli 2022 legte das Finanzamt die Beschwerde mit dem Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin führte es in seiner Stellungnahme im Wesentlichen aus, dass beim vorliegenden Sachverhalt eine Wiedererlangung der freien Verfügungsgewalt des Verkäufers nicht beabsichtigt gewesen sei und die Aufhebung des Vertrages vom 23. Oktober 2020 nur dazu diene, dass der Sohn die Wohnung erwerben konnte, was nach § 17 GrEStG nicht als Rückgängigmachung eines Vertrages anzusehen sei. Ein Fall des § 1 Abs. 4 GrEStG liege ebenfalls nicht vor, weil es sich im gegenständlichen Fall um zwei Erwerbsvorgänge handle, die auch nicht zwischen denselben Vertragsparteien stattgefunden hätten, weshalb eine Anrechnung nicht möglich sei.

Zur Frage der rechtswirksamen Zustellung des angefochtenen Bescheides richtete das Bundesfinanzgericht an die Bf. am 5. Juli 2022 ein Schreiben, wann und wie sie den Notar von dem an sie zugegangenen Bescheid in Kenntnis gesetzt habe.

Die Bf. gab mit Schreiben vom 13. Juli 2022 bekannt, dass sie den Notar persönlich unmittelbar nach Einlangen des Bescheides telefonisch informiert habe und den Bescheid im Original persönlich übergeben habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bauträger*** GmbH beabsichtigte als Bauträgerin und Wohnungseigentumsorganisatorin auf dem neu vermessenen Grundstück ***X*** der Liegenschaft EZ ***3*** eine Wohnanlage mit 5 Eigentumswohnungen und 5 Carports zu errichten. Als Baubeginn war der September 2020 vorgesehen.

Am 23. Oktober 2020 schloss die Bf. mit dieser Gesellschaft einen Kauf- und Bauträgervertrag, womit ihr an der noch nicht fertig errichteten Wohnanlage ein Liegenschaftsanteil mit einem künftig damit verbundenen Wohnungseigentum bzgl. der Wohnung Top 1 und Carport 1 eingeräumt wurde. Der Kaufgegenstand wurde nach Lage, Nutzfläche und Liegenschaftsanteil unter Punkt 2. des Vertrages genau definiert und war dem Vertrag eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung sowie ein Gesamtplan der Anlage mit Wohnungsplan angeschlossen (siehe Punkt 1/2. des Vertrages). Die Bauträgerin verpflichtete sich, den Liegenschaftsanteil nach Erfüllung der vertraglichen Bedingung ins Eigentum der Bf. zu übertragen und nach Vorliegen sämtlicher für die bürgerliche Einverleibung des Wohnungseigentums notwendiger Voraussetzungen Wohnungseigentum zu begründen (Punkt 2/7. des Vertrages). Als Kaufpreis wurden 212.000 Euro vereinbart.

Hintergrund dieses Vertrages war, dass eigentlich der Sohn der Bf. die Liegenschaftsanteile erwerben wollte, die Bauträgerin aber zu ihrer eigenen Sicherheit mit dem zu diesem Zeitpunkt noch Minderjährigen keinen Kaufvertrag abschließen wollte und die Bf. daher als "Platzhalterin" bis zum gewünschten Erwerb durch den Sohn fungieren sollte. Die Parteien kamen überein, dass sich am Kaufpreis in der Höhe von 212.000 Euro und an den sonstigen wesentlichen Bestandteilen des ersten Vertrages bis zur Erstellung des zweiten Vertrages mit dem Sohn keine Änderungen ergeben. Im Punkt 5. des Vertrages ermächtigte die Bf. den Vertragsverfasser Notar ***1*** eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vorzunehmen. Die Grunderwerbsteuer und die gerichtliche Eintragungsgebühr wurden daraufhin am 26. November 2020 unter der ErfNr. ***Bf-ErfNr*** selbstberechnet.

Mit Volljährigkeit des Sohnes wurde am 7. Juni bzw. 23. Juni 2021 zwischen der ***Bauträger*** GmbH und Herrn ***2***, dem Sohn der Bf., unter Beitritt der Bf. der angedachte Kauf- und Bauträgervertrag abgeschlossen. Dieser hatte im Wesentlichen folgenden Inhalt:

1.) Unter Punkt 1. des Vertrages erfolgte zunächst die Vertragsaufhebung zwischen der Bf. und der ***Bauträger*** GmbH bzgl. des Kauf- und Bauträgervertrages vom 23. Oktober 2020.

2.) Nach den weiteren Vertragsbestimmungen erwarb Herr ***2*** sodann den oben genannten Liegenschaftsanteil mit dem künftig damit verbundenen Wohnungseigentum. Als Kaufpreis wurden wiederum 212.000 Euro vereinbart und unter Punkt 5. des Vertrages der Notar ***1*** zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ermächtigt. Unter der ErfNr. ***2-ErfNr*** erfolgte am 15. November 2021 die Selbstberechnung.

Die Bf. hatte zum Zeitpunkt des zweiten Vertragsabschlusses bereits Teile des Kaufpreises an die ***Bauträger*** GmbH überwiesen. Diese Zahlungen wurden von der Bf. und ihrem Sohn dem Erwerb des Sohnes gewidmet und von der Bauträgerin als Leistungen des Sohnes akzeptiert. Die Übertragung der Zahlungen wurde als Schenkung der Bf. an den Sohn deklariert.

Der Notar berief sich in einem Schriftsatz vom 28. Juli 2021 auf die ihm gemäß § 5 Abs. 4a NO erteilte Vollmacht und stellte im Namen der Bf. den Antrag auf Rücküberweisung der selbstberechneten Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang vom 23. Oktober 2020, weil dieser Vertrag rückwirkend aufgehoben worden sei und die Parteien die Anwendung des § 17 GrEStG 1987 vereinbart hätten.

Der abweisende Bescheid vom 18. November 2021 wurde an die Bf. zugestellt. Unmittelbar nach Einlangen des Bescheides bei der Bf. hat sie den Notar telefonisch informiert und sodann den Bescheid im Original persönlich übergeben.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Vertragsurkunden und dem Akteninhalt der ErfNr. ***Bf-ErfNr*** und werden als unstrittig der Entscheidung zugrunde gelegt. Die Erläuterungen der beschwerdeführenden Partei zu den Vertragsabschlüssen sind im Zusammenhang mit den Vertragstexten als stimmig anzusehen und werden in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1.) Rechtswirksame Zustellung des angefochtenen Bescheides

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht), soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

§ 9 Abs. 3 ZustG besagt: "Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist."

Zustellungen haben grundsätzlich an den Zustellungsbevollmächtigten zu erfolgen. Eine rechtswidrige Zustellung an die Partei wäre rechtsunwirksam (vgl VwGH 15.9.1993, 92/13/0308). Eine Sanierung ist nach § 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustG möglich. Zum Begriff des tatsächlichen Zukommens in dieser Bestimmung ist auf die Erläuterungen zu § 7 ZustG zu verweisen (siehe Ritz/Koran, BAO⁷, ZustG, § 9 Rz 24-26).

Demnach setzt ein tatsächliches Zukommen voraus, dass der Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes kommt. Nach Lehre und Rechtsprechung genügt es nicht, wenn das Schriftstück bloß in die "Einflussphäre" des Empfängers gelangt oder lediglich eine bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes zB durch Übermittlung einer Ablichtung oder durch Akteneinsicht erfolgt (Ritz/Koran, w.o., § 7 Rz 7). Wenn die Kenntnisnahme (ohne tatsächliches Zukommen) nicht genügt, dann saniert ebenso wenig der Umstand, dass der Empfänger ein Rechtsmittel gegen das Schriftstück einbringt, die fehlende Zustellung. Auch steht die überwiegende Judikatur einer "Heilung durch Einlassung" ablehnend gegenüber (VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011; VwGH 22.11.2011, 2007/04/0082; VwGH 16.9.2009, 2006/05/0080; 29.3.2001, 2001/06/0004; VwGH 30.9.1999, 99/02/0102; BFG 16.10.2019, RV/7100256/2017 mwN).

Der Nachweis für das tatsächliche Zukommen des Dokuments hat die Behörde zu erbringen. Es müssen im Verwaltungsverfahren Anhaltspunkte dafür hervorkommen, dass das Dokument tatsächlich zugekommen ist. Erforderlichenfalls hat die Behörde diese Frage durch Ermittlungen zu klären (VwGH 30.6.1992, 92/05/0067).

Aufgrund der unbedenklichen Angaben der beschwerdeführenden Partei in der Beantwortung des Vorhaltes des BFG ist davon auszugehen, dass dem Notar der angefochtene Bescheid tatsächlich zugekommen ist und ist der Bescheid damit rechtswirksam erlassen.

Dem ersten Punkt der Beschwerde kommt damit keine Berechtigung zu.

2.) Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges

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. VwGH 8.9.2015, Ra 2015/18/0134; VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG ist daher allein, ob die Aufhebung des Vertrages vom 23. Oktober 2020 eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges iSd § 17 GrEStG darstellt, die eine Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer zur Folge hat und zu einer Rückzahlung einer bereits entrichteten Abgabe führen kann.

Die Bestimmung des § 17 GrEStG 1987 stellt einen eigenen Tatbestand des Grunderwerbsteuergesetzes dar und ist daher idS keine Resolutivnorm, die den ursprünglichen Steuertatbestand aufhebt. § 17 GrEStG beseitigt die Auswirkungen des verwirklichten Rechtsgeschäfts, lässt jedoch den ursprünglichen Steueranspruch unberührt (Stanek/Volpini-de-Maestri in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG, § 17, I. Allgemeines, Rz 3).

Im Falle einer durchgeführten Selbstberechnung sind Einwendungen gegen die Steuerberechnung an sich in einem Verfahren nach § 201 BAO geltend zu machen.

§ 17 GrEStG 1987 besagt auszugsweise:

"(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) ...

(3) ...

(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."

Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, § 17, Rz 1 mit der darin angeführten VwGH Judikatur). Bei den Ansprüchen aus § 17 GrEStG 1987 auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung handelt es sich um selbständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen. Die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 haben in gleicher Weise Anwendung zu finden, wenn das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber noch nicht übergegangen ist, wie auch dann, wenn der Erwerber bereits grundbücherlicher Eigentümer geworden ist.

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. Als Begünstigungsvorschrift ist sie einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (Fellner, w.o., § 17, Rz 6).

Die Anwendung des § 17 GrEStG 1987 hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung (vgl. VwGH 25.10.1990, 88/16/0153; VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085).

Im vorliegenden Fall kommt aufgrund des Sachverhaltes der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 in Betracht.

Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung vorliegt, kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf an, ob der

Veräußerer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor dem Vertragsabschluss innegehabt hat, wiedererlangt. Ob der ursprüngliche Kaufvertrag bereits erfüllt und der ursprüngliche Käufer bereits im Grundbuch eingetragen wurde, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ohne Bedeutung (VwGH 30.3.2000, 99/16/0403; VwGH 26.4.2001, 2000/16/0871).

Voraussetzung ist also eine Wiederherstellung des früheren Zustandes, wozu auch - neben einer Rückstellung der Gegenleistung - gehört, dass der Veräußerer wieder die freie Rechtsstellung erlangt, das Grundstück auch an einen Dritten zu verkaufen.

Erfolgt die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstücks auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu den vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer in irgendeiner Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, so ist der frühere Kaufvertrag zwar formal aufgehoben, aber nicht – auch nicht teilweise – „rückgängig“ gemacht (zB VwGH 28. 9. 2000, 2000/16/0331; VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0871; VwGH 19. 3. 2003, 2002/16/0258).

Die Voraussetzung der Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht auf Seiten des Veräußerers liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Es ist unbestritten, dass die Rückgängigmachung des Kaufvertrages mit der Bf. nur erfolgte, um den Verkauf der Miteigentumsanteile zu den im Wesentlichen gleichen Bedingungen an den im Voraus bestimmten neuen Käufer, den Sohn der Bf., zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages in einem Vertrag, also uno actu, erfolgte. Die von der Bf. bereits an die Bauträgerin geleisteten Zahlungen wurden nicht an die Bf. zurückgestellt, sondern wurden als vom Sohn erbrachte Gegenleistungen beim Kaufpreis angerechnet.

Aus all diesen Umständen wird geschlossen, dass die Veräußerin, die ***Bauträger*** GmbH, mit der Auflösung des Vertrages nicht die Möglichkeit zurückerhielt, über das Kaufobjekt anderweitig zu verfügen. Dass der ursprüngliche Kauf- und Bauträgervertrag innerhalb dreier Jahre ab Entstehen der Steuerschuld rückwirkend aufgehoben worden ist und eine grundbücherliche Durchführung des Vertrages nicht erfolgt ist, reicht allein für eine Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 nicht aus.

Die Bf. hat selbst angegeben, dass sie als "Platzhalterin" die Liegenschaftsanteile erworben hat, und entsprach die Vertragsgestaltung dem Willen aller Parteien, weil der Bauträgerin – wie die Bf. ausführte – eine Absichtserklärung nicht ausreichte und sie auf einem rechtsgültigen Vertrag mit der Bf. bestand. Aus der Darstellung der Bf. ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass durch die zweite Veräußerung das Kaufobjekt auf den von der Bf. namhaft gemachten Sohn übertragen werden und die Veräußerin gar nicht mehr in die Lage kommen sollte, frei über das Kaufobjekt zu verfügen. Die Veräußerin hat bei der vorliegenden Sachlage ihre ursprüngliche Rechtsposition nicht wiedererlangt und handelt es sich faktisch um eine Weiterübertragung.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat sich bereits viele Male mit solchen Fällen beschäftigt, in denen die Auflösung des alten und der Abschluss eines neuen Kaufvertrages nur erfolgte, um den Verkauf des Grundstückes an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen. Dabei wurde die Ansicht vertreten, dass der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangte, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (vgl. zB VwGH 16.3.1995, 94/16/0097; VwGH 26.1.2006, 2003/16/0512 und zahlreiche andere, in Fellner, w.o., unter § 17, Rz 15 angeführte Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Auch die Tatsache, dass das Kaufobjekt Liegenschaftsanteile mit einer erst zu bauenden Wohnung umfasst, und die Rückübertragung – wie die Beschwerde meint – nur "symbolisch" durch Willenseinigung und nicht in natura erfolgen konnte, ändert nichts an dieser Beurteilung. Auch bei einer Rückgängigmachung eines Anwartschaftsvertrages mit einem Übereignungsanspruch ist es entscheidend, ob der Wohnungsorganisator nach der Auflösung des alten Vertrages seine frühere Rechtsstellung mit der freien Verfügungsgewalt wiedererhalten hat.

3.) Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Kein Abgabenrechtsgebiet ist von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen (VfGH 16.6.1979, B 421/77). Sie tritt jedoch bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer insoweit in den Hintergrund, als das Steuergesetz die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpft (VwGH 21.12.1967, 0787/67).

Die Grunderwerbsteuer erfasst als Verkehrsteuer den Grundstücksumsatz und knüpfen die Tatbestände dabei in der Hauptsache an die äußere zivil- bzw. formalrechtliche Gestaltung an. Dies ist nicht mit dem im Gebührenrecht im § 17 Abs. 1 Z 1 verankerten Urkundenprinzip gleichzusetzen, wonach ein Rechtsgeschäft grundsätzlich so der Gebühr unterliegt, wie es beurkundet ist.

Der VwGH führt in dem von der Bf. zitierten Erkenntnis (VwGH 11.4.1991, 90/16/0036) weiter aus: "Dem GrEStG ist ein starres Urkundenprinzip fremd. Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen Rechtsvorgänge, vorzüglich Rechtsgeschäfte. Es wäre verfehlt, bei der Beurteilung eines solchen Rechtsgeschäftes bloß vom Urkundeninhalt auszugehen und den tatsächlichen Erwerbsvorgang außer Betracht zu lassen (Hinweis VwGH 31.1.1985, 84/16/0215)."

Fraglich war in diesem Fall, ob bereits eine Willenseinigung über einen ausreichend bestimmbar Grundstücksanteil zustande gekommen ist oder nicht. Es wurde also geprüft, ob nach dem festgestellten Sachverhalt die Abgabenbehörden zu Recht von einer Willenseinigung über einen Anspruch auf Übereignung ausgegangen sind.

Dass dabei nicht allein vom Urkundeninhalt auszugehen ist, ergibt sich schon daraus, dass die Grunderwerbsteuerpflicht an das Verpflichtungsgeschäft anknüpft und ein Kaufvertrag zB iSd § 1053 ABGB als ein an keine Formvorschriften gebundener Konsensualvertrag durch Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis zustande kommt. Eine solche Einigung kann schriftlich, mündlich oder konkludent erfolgen (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0136; VwGH 25.6.1981, 1257/80). So schließt das Fehlen einer Urkunde über eine erfolgte Willenseinigung die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht aus.

Bei einem tatbestandsmäßigen Anknüpfen an außersteuerrechtliche Regelungen und Begriffe geht der Grundsatz der rechtlichen Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 2 BAO jener der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor, sodass bei Anknüpfung des Abgabenrechts an Vorschriften anderer Regelungskreise für eine von dem Recht, an das angeknüpft wird, abweichende Begriffsinhaltsdeutung kein Raum ist (VwGH 7.12.1994, 93/13/0009) (siehe auch: Fellner, w.o., § 1, Rz 30ff). So knüpfen die Steuertatbestände des § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 eng an das bürgerliche Recht an und ist bei der Auslegung regelmäßig das bürgerliche Recht heranzuziehen, weshalb hier eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht angebracht ist. Über die Grenzen der Auslegungsregeln bei Verträgen gemäß § 914 ABGB hinaus ist es nicht zulässig, den geäußerten rechtsgeschäftlichen Parteiwillen etwa unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise in Richtung eines "anderen" Geschäftes umzudeuten (VwGH 19.5.1988, 87/16/0167).

Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist dagegen zB bei der Auslegung des Begriffes der Gegenleistung (§ 5 GrEStG 1987) zugelassen (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276) oder auch bei der Anwendung des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 (vgl. VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087). Im Zusammenhang mit § 17 GrEStG steht der VwGH einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise reserviert gegenüber (vgl. VwGH 26.1.1995, 89/16/0186).

Nach dem Sinn und Zweck des § 17 GrEStG 1987 soll unter gewissen Voraussetzungen die Abgabenbelastung von "fehlgeschlagenen" Rechtsvorgängen beseitigt werden, für die die Steuerschuld bereits entstanden ist. Wenn die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei der Auslegung des Begriffes der Rückgängigmachung nicht nur auf die formale Aufhebung des ursprünglichen Erwerbsvorganges, sondern auch auf die faktische Auflösung der Beziehungen zwischen den Vertragsparteien (zB durch Rückstellung der Gegenleistungen und Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht des Veräußerers) abstellt, so misst sie neben dem Urkundeninhalt auch dem tatsächlichen Geschehen eine entsprechende Bedeutung zu.

Der Ansicht der Bf., im Wege des § 17 GrEStG 1987 sei die Steuerbelastung zu korrigieren, weil beide Erwerbsvorgänge bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufgrund des inhaltlichen und zeitlichen Ablaufs als ein Vorgang zu werten seien, kann daher nicht gefolgt werden.

4.) Rein informativ – eine Beschwerde gegen die Abgabeberechnung des zweiten Erwerbsvorganges ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens – wird zu den ergänzenden Ausführungen im Vorlageantrag noch folgende Rechtsansicht bekannt gegeben:

§ 1 Abs. 4 GrEStG 1987 lautet: "Ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist."

Die Anwendung dieser Bestimmung ist bei einer Abgabenfestsetzung von Bedeutung. Sie sieht für Fälle, in denen bereits ein früherer Vorgang hinsichtlich desselben Grundstücks zwischen denselben Beteiligten der Steuer unterlegen war, eine Anrechnung vor. Voraussetzung für ihre Anwendung ist, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden. Es trifft keineswegs zu, dass aufeinander folgende, dasselbe Grundstück betreffende Rechtsvorgänge nicht mehr als einmal der Grunderwerbsteuer unterliegen können, solange es sich nicht – unter weiteren Voraussetzungen – zugleich um denselben Erwerber handelt (Fellner, w.o., § 1, Rz 356 mit der darin angeführten VwGH-Judikatur).

Da es sich im gegenständlichen Fall offensichtlich um zwei Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 gehandelt hat, die nicht zwischen denselben Vertragsparteien stattgefunden haben, könnte auch eine Anrechnung nach § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG 1987 nicht erfolgen.

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 gegenständlichen Rechtsfragen sind durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – auf die in der Entscheidung jeweils verwiesen wurde - hinlänglich geklärt, weshalb eine ordentliche Revisionsmöglichkeit nicht einzuräumen war.

Die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer (durch Nichtfestsetzung der Abgabe iSd § 17 GrEStG 1987) erfolgte zu Recht. Über die Beschwerde war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. Oktober 2022