

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. August 2020 betreffend Auflösungsvereinbarung vom 12. Mai 2020 mit der ***K*** GmbH, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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 Bescheid vom 13. August 2020 (adressiert an die ***V*** GmbH, zH Dr ***P*** ***F***) setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer betreffend die Auflösungsvereinbarung vom 12. Mai 2020 mit ***K*** GmbH in Höhe von € 8.750,00 fest. Als Bemessungsgrundlage wurde die Gegenleistung in Höhe von € 250.000,00 herangezogen. Die Höhe der Gegenleistung beruht auf den Kaufpreis betreffend die ***123*** Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an Top 8 aus dem Kauvertrag vom 25. Juli 2013. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich um die Rückübertragung der ***123*** Anteile der Liegenschaft EZ ***2***, KG ***5*** ***S***, Wohnungseigentum Top 8 handle.

Mit Schreiben vom 3. September 2020 brachte die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. August 2020 ein. Im Wesentlichen wurde begründend ausgeführt, es handle sich bei dem Vorgang laut Rechtsinformationssystem des Bundes um einen Tatbestand zur Nichtfestsetzung der Steuer gemäß § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987.

Die Nichtzahlung des Kaufpreises trotz mehrmaliger schriftlicher Ermahnung über Jahre begründe eindeutig einen Rechtsanspruch auf die Vertragsauflösung bzw. Rückabwicklung. Das Erwirken eines diesbezüglichen formalen Rechtsanspruches sei deswegen nicht zumutbar, da dafür die Kosten höher als die gegenständliche Grunderwerbsteuer wären.

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 29. September 2020 (adressiert an die ***V*** GmbH, zH Dr. ***P*** ***F***) wies die belangte Behörde die Beschwerde ab. In der Begründung wurde ausgeführt, die Auflösungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 25. Juli 2013 sei mit 12. Mai 2020 unterfertigt und sei mit diesem Datum die Rückübertragung der vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumsanteile vereinbart worden. Zu diesem Zeitpunkt wäre Alleingesellschafter und Geschäftsführer der verkaufenden Partei „***V*** GmbH“ sowie Mehrheitsgesellschafter (90%) und Geschäftsführer der kaufenden Partei „***K*** GmbH“ (ab 26.9.2018) jeweils DI Dr. ***P*** gewesen. Es wäre daher ausschließlich im Willen der für die Vertragsparteien handelnden Personen gelegen, ob ein ausständiger Kaufpreis bezahlt werde, oder eine Vereinbarung zur Rückübertragung des Kaufgegenstandes abgeschlossen werde. Die Entscheidung zur Rückübertragung sei damit ausschließlich auf freiwilliger Basis erfolgt und sei folglich dieser Tatbestand nach § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 zu beurteilen. Da diese Vereinbarung später als 3 Jahre nach Entstehung der Steuerschuld abgeschlossen worden sei, sei eine Steuerbefreiung zu versagen.

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 24. Oktober 2020 einen Vorlageantrag ein. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin stelle die Nicht-Zahlung des Kaufpreises einen ausreichenden Auflösungsgrund für die Rückabwicklung des Kaufvorgangs dar.

Die Zahlung des Kaufpreises sei trotz mehrmaliger Ermahnung nicht erfolgt. Bei der ***K*** GmbH sei DI Dr. ***P*** entgegen der Begründung in der Beschwerdeabweisung nie Geschäftsführer gewesen.

Die Rückübertragung sei keineswegs auf freiwilliger Basis erfolgt. Der Klageweg sei deswegen nicht beschritten worden, da die Gerichts- und Anwaltskosten wesentlich höher als der Grunderwerbsteuerbetrag gewesen wären.

Am 17. November 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde von der belangten Behörde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2013 verkaufte und übergab die ***V*** GmbH, FN ***456*** ua ***123*** Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an Top 8 (***B***) an die ***K***

GmbH, FN ***789*** zu einem Kaufpreis in Höhe von € 250.000,00 (Punkt I. Kaufgegenstand 1.).

Punkt II. des Kaufvertrages lautet auszugsweise:

1. Der Kaufpreis für den in I.1. beschriebenen Kaufgegenstand beträgt

1. Für die Wohnungseigentumseinheit **Top 8** € 250.000,00
(in Worten: Euro zweihundertfünzigtausend)

[...]

2. Der jeweilige Kaufpreis ist wie folgt zur Zahlung fällig:

2.1. Top 8

Der Kaufpreis für die Wohnungseigentumseinheit Top 8 in der Höhe von € 250.000,00 ist frühestens drei Jahre ab allseitiger Vertragsunterfertigung zur Zahlung fällig.

*Über Anweisung der verkaufenden Partei ist der gesamte Kaufpreis für Top 8 (€ 250.000,00) ausschließlich schuldbefreiend an Herrn Dipl.-Ing. Dr. ***P***, geboren ***Datum1*** auf ein von diesem noch namhaft zu machendes Konto zur Zahlung fällig. Zur Sicherstellung des Kaufpreises von € 250.000,00 sowie aller mit dem Kapital selbst nicht die gleiche Rangordnung genießenden Nebenverbindlichkeiten, wie Prozess- und Exekutionskosten und dergleichen, verpflichtet sich die kaufende Partei, die vertragsgegenständlichen ***123*** Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an Top 8, mit einem Pfandrecht im Höchstbetrag von € 250.000,00 zu Gunsten Herrn Dipl.-Ing. ***F*** ***P***, geboren ***Datum1***, zu bestellen, worüber eine gesonderte Pfandurkunde zu errichten ist.*

[...]

3.1. *Die Vertragsparteien erklären ihr ausdrückliches Einverständnis, dass die Gebührenberechnung im Wege der Selbstberechnung durch die Vertragsverfasser erfolgt.*

Die Grunderwerbsteuer für diesen Kaufvertrag wurde zu ErfNr ***001*** selbstberechnet und an das Finanzamt entrichtet.

Der Kaufvertrag wurde grundbücherlich durchgeführt und die kaufende Partei als Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaftsanteile in das Grundbuch eingetragen.

Die Zahlung des Kaufpreises wurde mehrmals eingemahnt. Der Klagsweg wurde nicht bestritten.

Die Auflösungsvereinbarung vom 12. Mai 2020, abgeschlossen zwischen der ***K*** GmbH (FN ***789***) sowie der ***V*** GmbH (FN ***456***) hat nachfolgenden (auszugsweisen) Inhalt:

„I. RECHTSVERHÄLTNISSE

*Mit Kaufvertrag vom 25.07.2013 hat die ***K*** GmbH, FN ***789***, von der ***V*** GmbH, FN ***456***, unter anderem ***123*** Anteile der Liegenschaft Einlagezahl ***2*** Katastralgemeinde ***5*** ***S***, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an Top 8 untrennbar verbunden ist, gekauft. Die Parteien haben als Kaufpreis für die vorstehend genannten Miteigentumsanteile den Betrag von € 250.000,00 (EURO zweihundertfünfzigtausend) vereinbart. Nach dem Willen der Vertragsparteien war der Kaufpreis frühestens 3 Jahre ab allseitiger Vertragsunterfertigung (25.07.2013) zur Zahlung fällig. Die Verbücherung dieses Kaufvertrages vom 25.07.2013 ist mittlerweile erfolgt. Der Grundbuchsstand stellt sich wie folgt dar:*

[...]

*Die Vertragsparteien stellen einvernehmlich fest, dass bis zum heutigen Tage der vorstehend genannte Kaufpreis für die vorstehend angeführten Miteigentumsanteile von der Käuferseite trotz mehrmaliger Aufforderung und Nachfristsetzung durch die ***V*** GmbH, FN ***456***, nicht bezahlt wurde. Die Verkäuferin, somit die ***V*** GmbH, FN ***456***, hat somit ihren berechtigten Rücktritt vom Vertrag erklärt und nimmt die Käuferseite hiermit diesen Rücktritt zustimmend zur Kenntnis. Der Kaufvertrag vom 25.07.2013 ist somit aufgelöst.*

II. RÜCKABWICKLUNG

*Der Ordnung halber und zum Zweck der grundbücherlichen Durchführung vereinbaren die Vertragsparteien nunmehr ausdrücklich den Kaufvertrag vom 25.07.2013 im Hinblick auf die ***123*** Anteile der Liegenschaft Einlagezahl ***2*** Katastralgemeinde ***5*** ***S***, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum in Top 8 untrennbar verbunden ist, einvernehmlich und vollinhaltlich aufzuheben, sodass alle Vertragsparteien daran nicht mehr gebunden sind.*

[...]

Mit Verschmelzungsvertrag vom 25. September 2020 wurde die ***V*** GmbH als übertragende GmbH auf die ***I*** GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die Selbstberechnung bzw. Anzeige erfolgte am 24. Juni 2020. Die Befreiungsbestimmung gemäß § 17 GrEStG wurde bei der Selbstberechnung angemerkt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 17 GrEStG 1987 lautet 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,

[...]

(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.

[...]

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Die Rückgängigmachung des Geschäftes, das eine Steuerschuld ausgelöst hat, führt in der Regel nicht zur Rückgängigmachung der Steuerschuld (vgl zB VwGH 30. 4. 2003, 2003/16/0008). Die Rückgängigmachung des Geschäftes kann unter Umständen nochmals eine Steuerschuld auslösen (gl *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II⁷, Tz 157; *Stoll*, Steuerschuldverhältnis, 34).

Eine gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Ausnahme stellt § 17 GrEStG 1987 dar. 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. 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.

Der Anwendungsbereich des § 17 GrEStG 1987 ist auf die gesetzlich vorgesehenen Fälle beschränkt.

§ 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 setzt ein Rückgängigmachen voraus. 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 (VwGH 30.6.2005, 2005/16/0094, 26.1.2006, 2005/16/0261, mwN).

§ 17 GrEStG 1987 verfügt die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. 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).

Nach der wiedergegebenen Rechtsprechung kommt es bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 vorliegt, nur darauf an, dass der/die Verkäufer/in durch einen der in § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 genannten Rechtsvorgänge seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Hält man dem Kaufvertrag 25. Juli 2013 die Auflösungsvereinbarung vom 12. Mai 2020 gegenüber, so erlangte die Verkäuferin durch die Auflösungsvereinbarung voll und ganz jene Rechtsposition, die sie ohne diesen Kaufvertrag gehabt hatte.

Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges auf Grund eines Rechtsanspruches im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 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 § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 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; UFS vom 25.05.2004, RV/0211- I/02, BFG vom 19.01.2021, RV/7104483/2019).

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 1987 begründen (VwGH 7.5.1981, 16/1155, 1156/80).

Im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass zufolge der gänzlichen Nichtentrichtung des Kaufpreises eine Unmöglichkeit der Erfüllung des Kaufvertrages vom 25. Juli 2013 eintrat, woraus der Verkäuferin 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 notariell beglaubigte Auflösungsvereinbarung 12. Mai 2020 diene. Beide Vertragsparteien bestätigen mit ihrer Unterschrift auf der nunmehrigen Aufhebungsvereinbarung, dass der Kaufpreis trotz mehrmaliger Aufforderung und Nachfristsetzung nie bezahlt wurde.

Die Vereinbarung der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges - Auflösungsvereinbarung vom 12. Mai 2020 - auf Grund eines solchen Rechtsanspruches unterliegt aber nach § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 nicht der Grunderwerbsteuer, und zwar auch dann nicht, wenn nach Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen die Auflösung des Rechtsgeschäftes einvernehmlich vereinbart wird (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer 1987, Rz 53 zu § 17 GrEStG).

Im Gegensatz zur Bestimmung der vorhergehenden Z 1 ist im § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 keine Frist für die Rückgängigmachung gesetzt, weil hier eine vom Erwerbsvorgang selbst gelöste Vereinbarung nicht als Erstattungsanspruch in Betracht kommt (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer 1987Rz 40 zu § 17 GrEStG).

Ist in dem Zeitpunkt, in dem einer der in den Abs. 1 bis 3 des § 17 GrEStG 1987 angeführten Tatbestände verwirklicht bzw. die Abstandnahme von der Festsetzung 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).

Die Nichtfestsetzung bzw Abänderung der Steuer nach § 17 GrEStG 1987 setzt die Einbringung eines entsprechenden Antrages der Partei voraus (VwGH 30.3.1955, 507/53, 22.4.1982,

16/3303/79, 16/3304/79, 12.4.1984, 83/16/0083, 12.11.1997, 97/16/0068, 0069, 30.4.1999, 98/16/0357). Maßnahmen im Sinne des § 17 GrEStG 1987 können daher nicht von amtswegen gesetzt werden.

Ein entsprechendes Begehren in einem Rechtsmittel wird als Antrag im Sinne des § 17 Abs 4 GrEStG 1987 auf Abänderung der bereits festgesetzten Steuer anzusehen sein, weil es auf die Bezeichnung der Eingabe nicht ankommen kann (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer 1987, Rz 17 zu § 17 Grunderwerbsteuergesetz 1987).

Bereits in der Anzeige der Auflösungsvereinbarung über FinanzOnline (Selbstberechnung) wurde unter „Befreiungsbestimmungen“ § 17 GrEStG 1987 angemerkt. Spätestens bei der Beschwerde wurde ausdrücklich auf § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 verwiesen.

Der Argumentation der belangten Behörde, dass ein Naheverhältnis vorgelegen habe und demzufolge ein strenger Maßstab anzusetzen ist, ist Folgendes zu entgegenen: Eine Abfrage im Firmenbuch ergab, dass DI Dr. ***P*** zwar alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der ***V*** GmbH war, erstmals allerdings am 5. Oktober 2018 als Gesellschafter der ***K*** GmbH im Firmenbuch eingetragen wurde. Er war jedoch nie Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Der Abschluss des Kaufvertrages erfolgte somit zu einem Zeitpunkt, bei dem DI Dr. ***P*** weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der kaufenden Partei war. Ein Naheverhältnis lag nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht vor.

Darüber hinaus wurde mehrmals der Kaufpreis eingemahnt und hat demzufolge im gegenständlichen Fall aufgrund der Nichtentrichtung bereits ein Anspruch der Verkäuferin - wie auch jedes Dritten in einem vergleichbaren Fall - auf Rückgängigmachung des Kaufvertrages mangels Einhaltung der Vertragsbestimmungen bestanden.

Zur Bestimmung des § 17 Abs. 5 GrEStG 1987, 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 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).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage ist der Beschwerde Folge zu geben und der Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. August 2020 aufzuheben.

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.

Da die gegenständliche strittige Frage der Erstattung der Grunderwerbsteuer bereits anhand der gesetzlichen Bestimmung gemäß § 17 GrEStG und dort genannter Voraussetzungen in Anwendung oben genannter höchstgerichtlichen Judikatur gelöst wurde, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu.

Salzburg, am 11. April 2023