

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, über die Beschwerden vom 4. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. März 2019 mit dem der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 15.12.2017, ErfNr *******/2018 sowie den Bescheid vom 7. März 2019 betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 15.12.2017, ErfNr *******/2018, Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden 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

Das **Schreiben von Frau ***3*** ***4*** an die Beschwerdeführerin vom 11.10.2017** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Wie am Donnerstag, den 28. September schon telefonisch besprochen, benötige ich bis spätestens 15. November 2017 den unterschriebenen Kaufvertrag sowie eine Bankgarantie. Ansonsten muss ich das Grundstück für andere Käufer freigeben.“

Mit **Kaufvertrag vom 15.12.2017** hat die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ *****1*** KG ***2***** von Frau *****3*** ***4***** um einen Kaufpreis in Höhe von € 222.500,00 erworben. Dies unter der Bedingung, dass gleichzeitig ein Kaufvertrag zwischen *****5*** ***6***** und *****7*** ***8***** zu Stande kommt. Diese Bedingung ist eingetreten, sodass ein gültiges Anschaffungsgeschäft vorlag. Im Kaufvertrag wurden Verzugszinsen in Höhe von 6% p.a. vereinbart, sowie eine Rücktrittsmöglichkeit für die Verkäuferin falls der Kaufpreis nicht bis zum 31.01.2018 entrichtet wird. Für diesen Fall wäre der Verkäuferin ein 5%iger pauschaler Schadenersatz zugestanden.

5 ***6*** war Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Dieser Vertrag wurde dann mit **Vereinbarung vom 06.03.2018** (ERFNR ***9***) aufgehoben und mit Schreiben vom 14.03.2018 (ebenfalls ERFNR ***9***) ein Antrag auf Nichtfestsetzung der GrESt gem. § 17 GrEStG gestellt. Dies zusammengefasst mit der von der Beschwerdeführerin angezogenen Begründung, dass diese den Kaufpreis nicht aufbringen konnte. Auch der Kaufvertrag zwischen ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** wurde einvernehmlich aufgehoben.

Mit **Kaufvertrag vom 06.03.2018** wurde diese oben näher bezeichnete Liegenschaft an die Firma ***10*** GmbH in Gründung um einen Kaufpreis in Höhe von € 240.500,- verkauft. Die GrESt für diesen Kaufvertrag wurde unter ERFNR ***11*** durch die Kanzlei ***4*** selbstberechnet. Auch ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** haben neuerlich einen Kaufvertrag abgeschlossen.

5 ***6*** war an der ***10*** GmbH zu 80% und ***12*** ***13*** zu 20% beteiligt. ***5*** ***6*** war Alleingeschäftsführer der ***10*** GmbH.

Mit Vorhalt vom **08.01.2019** ersuchte das Finanzamt Frau ***3*** ***4*** den gesamten Schriftverkehr über die Aufhebung des Kaufvetrages vorzulegen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 23.01.2019** führte Frau ***3*** ***4*** im Wesentlichen aus:

*„Lt. Anruf vom Anwalt konnte die Fa. ***Bf1*** nicht zahlen, sodass dieser Kaufvertrag aufgehoben und ein neuer Kaufvertrag mit der zweiten Firma gemacht wurde (Fa von ***5*** ***6***). Die Fa. ***Bf1*** und ***10*** gehören ***5*** ***6***.“*

Der **Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer** wurde vom Finanzamt mit **Bescheid vom 07.03.2019** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Gemäß § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Erfolgt die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges 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 Vertrages gleichsam uno actu erfolgen, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen. Eine Rückgängigmachung liegt also dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, gleichzeitig das Grundstück auf einen vom Käufer ausgesuchten

andere Erwerber zu übertragen (vgl. zB Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 17 GrEStG, Rz15, VwGH vom 19.03.2003, ZI 2002/16/0258).“

Mit **Bescheid vom 07.03.2019** hat das Finanzamt der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.787,50 €, das sind 3,5 vH von 222.500,00 € vorgeschrieben.

In den **Beschwerden vom 04.04.2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Mit Bescheid vom 07. März 2019 wird der Antrag der Beschwerdeführerin vom 14.03.2018 betreffend Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag mit ***4*** ***3*** vom 15.12.2017 abgewiesen und mit Grunderwerbsteuerbescheid vom selben Tag die Grunderwerbsteuer mit € 7.787,50 festgesetzt. Gegen diese beiden Bescheide richtet sich die Beschwerde.*

In der Begründung führt das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel aus, dass gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt wird, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufrechtes rückgängig gemacht wird.

Erfolge die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges 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 Vertrages gleichsam uno acto erfolgten, habe die Verkäuferin in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen. Eine Rückgängigmachung liege also dann nicht vor, wenn im Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wäre, gleichzeitig das Grundstück auf einen vom Käufer ausgesuchten anderen Erwerber zu übertragen (zum Beispiel Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II § 17 GREStG, RZ 15, VwGH vom 19.03.2002, ZI. 2002/16/0258).

Offenbar geht die belangte Behörde davon aus, dass genau dieser Tatbestand verwirklicht wurde, was aber so nicht richtig ist.

*Der Kaufvertrag vom 15.12.2017 zwischen der Beschwerdeführerin und ***3*** ***4*** musste einvernehmlich aufgehoben werden, weil die ***Bf1*** den Kaufpreis nicht finanzieren hat können. Die Verkäuferin hat sodann die volle Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt und beauftragte einen Immobilienmakler mit dem neuerlichen Verkauf der Liegenschaft.*

*Nach Kaufvertragsverhandlungen kam schlussendlich ein Kauf mit der ***10*** GmbH in Gründung, zustande, wobei ein höherer Kaufpreis von € 240.500,00 bezahlt werden musste. Zur Gegenüberstellung: im verfahrensgegenständlichen Kaufvertrag war ein Kaufpreis in Höhe von € 222.500,00 vereinbart worden.*

Die Erhöhung des Kaufpreises belegt und beweist, dass die Verkäuferin nach der Rückgängigmachung des Kaufvertrages die volle Verfügungsmacht über die gegenständliche Liegenschaft wiedererlangt hat.

*Richtig ist, dass nach ständiger Rechtsprechung das Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung voraussetzt, dass der Verkäufer damit jene Verfügungsmacht wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss hatte. Gegenständlich hat die Verkäuferin die volle Verfügungsmacht wiedererlangt und hätte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel richtigerweise dem Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer Folge geben und von der Festsetzung Abstand nehmen müssen. Gestellt wird der Antrag, auf Abänderung der gegenständlichen Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 07. März 2019, ERFNR. ***/2018, Abgabenkontonummer: ***BF1StNr1***, dahingehend, dass dem Antrag der ***Bf1*** vom 14.03.2018 betreffend Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag mit ***4*** ***3*** vom 15.12.2017 Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt wird.“*

Mit **Vorhalt vom 01.02.2021** forderte das Finanzamt den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin auf, sämtliche mit der Nichtfinanzierbarkeit des Kaufpreises zusammenhängenden Unterlagen, sowie den gesamten Schriftverkehr mit der Verkäuferin bezüglich Nichtentrichtbarkeit des Kaufpreises vorzulegen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 11.02.2021** legte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin eine Bestätigung der ***14***, wonach der im Jahre 2017 eingereichte Kreditantrag abgelehnt wurde und das zu Beginn der Entscheidung zitierte Schreiben der Verkäuferin vom 11.10.2021, vor.

Die **Beschwerde betreffend den Bescheid mit dem der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer abgewiesen wurde**, wurde vom Finanzamt mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 23.06.2021** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

*„Der Antrag vom 14.03.2018 auf Nichtfestsetzung der GrESt für den Kaufvertrag vom 15.12.2017 zwischen der ***Bf1*** und ***3*** ***4*** wurde mit Bescheid vom 07.03.2019 zu Recht aus folgenden Gründen abgewiesen:*

*Am 15.12.2017 wurde ein Kaufvertrag zwischen ***3*** ***4*** und der Beschwerdeführerin abgeschlossen unter der Bedingung, dass gleichzeitig ein Kaufvertrag zwischen ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** zu Stande kommt. Dies ist eingetreten, sodass mit 15.12.2017 ein gültiges Anschaffungsgeschäft vorlag und die Steuerschuld gemäß § 8 GrEStG mit Abschluss des Kaufvertrages entstanden ist. Für diesen Rechtsvorgang wurde die GrESt mit Bescheid vom 07.03.2019 festgesetzt.*

*Da die Käuferin (Bf.) nach ihren eigenen Angaben den Kaufpreis nicht aufbringen konnte, wurden mit Aufhebungsvertrag vom 06.03.2018 sowohl der Kaufvertrag zwischen der Bf. und ***3*** ***4*** als auch der Kaufvertrag zwischen ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** einvernehmlich aufgehoben. Noch am 06.03.2018 wurde ein neuer Kaufvertrag zwischen ***3*** ***4*** und der ***10*** GmbH in Gründung abgeschlossen. Auch ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** haben neuerlich einen Kaufvertrag abgeschlossen. ***5*** ***6*** war zu diesem Zeitpunkt sowohl Geschäftsführer und Gesellschafter der ***Bf1*** als auch der ***10*** GmbH in Gründung.*

*Durch die Aufhebung des ursprünglichen Vertrages und Abschluss des neuen Kaufvertrages mit der ***10*** GmbH in Gründung hat die Verkäuferin ***3*** ***4*** nicht das volle frühere Verfügungsrecht über die Liegenschaft wiedererlangt, sodass keine Rückgängigmachung gemäß § 17 GrEStG vorliegt. Die Verkäuferin muss aber wieder das volle wirtschaftliche Risiko der Liegenschaftsverwertung tragen, damit eine Rückgängigmachung vorliegt.*

Gegen die Wiedererlangung der vollständigen Verfügungsmacht sprechen folgende Gründe:

*Es liegt ein persönliches Naheverhältnis zwischen dem Ersterwerber und dem Zweiterwerber vor, nämlich beide haben denselben Geschäftsführer und Gesellschafter, nämlich Herrn ***5*** ***6***.*

Sowohl der Aufhebungsvertrag als auch der neue Kaufvertrag wurden am selben Tag (uno actu) abgeschlossen.

*Außerdem wurde die Verkäuferin ***3*** ***4*** laut eigenen Angaben bloß vom Rechtsanwalt informiert, dass die Erstkäuferin den Kaufpreis nicht aufbringen könne und daher die Zweitkäuferin die Liegenschaft kaufen werde. Die Verkäuferin konnte sich den neuen Käufer also nicht selbst auswählen. Wenn in der Beschwerde eingewendet wird, dass ein Immobilienmakler neu beauftragt wurde, so bestätigt sich das in der Beantwortung der Verkäuferin keineswegs. Dabei ist auch die Erhöhung des Kaufpreises aus den eingetretenen Verzögerungen erklärbar und legt keineswegs neue Kaufvertragsverhandlungen nahe, da sowohl die Kaufvertragsaufhebung und der Neuabschluss am selben Tag erfolgten.*

Die Erhöhung des Kaufpreises alleine reicht nicht aus um von einer Wiedererlangung der Verfügungsmacht auszugehen. Aus dem bisherigen Vorbringen und beigebrachten Unterlagen lässt sich auch keine Wiedererlangung der Verfügungsmacht durch die Verkäuferin ableiten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Die Beschwerde gegen den **Grunderwerbsteuerbescheid** vom 07.03.2021 wurde vom Finanzamt mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 23.06.2021** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Am 15.12.2017 wurde der gegenständliche Kaufvertrag zwischen ***3*** ***4*** und der Beschwerdeführerin abgeschlossen, unter der Bedingung, dass gleichzeitig ein Kaufvertrag zwischen ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** zu Stande kommt. Dies ist eingetreten, sodass mit 15.12.2017 ein gültiges Anschaffungsgeschäft vorlag und die Steuerschuld gemäß § 8 GrEStG mit Abschluss des Kaufvertrages entstanden ist.*

Die GrESt wurde daher zu Recht mit dem gegenständlichen Bescheid festgesetzt.

Der Aufhebungsvertrag vom 06.03.2018 revidiert nicht die Entstehung der Steuerschuld. Ein Antrag gemäß § 17 GrEStG wurde am 14.03.2018 gestellt und mit Bescheid vom 07.03.2019 abgewiesen.

Somit erfolgte die Festsetzung zu Recht und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Durch die **Vorlageanträge vom 30.06.2021** gelten die Beschwerden wiederum als unerledigt.

Am **01. Februar 2022** hat der Referent **Frau ***3*** ***4*** als Zeugin einvernommen**. Die Niederschrift über diese Zeugeneinvernahme hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Frage: Warum ist es zur Rückgängigmachung des Kaufvertrages mit der ***Bf1*** gekommen?*

*Antwort: Ursprünglich wollten mein Vater – Eigentümer des Nachbargrundstückes – und ich unsere Grundstücke um insgesamt 398.000,00 € verkaufen. Herr ***6*** wollte beide Grundstücke um 380.000,00 € erwerben. Er hat versprochen das Geld bereits früher zu bezahlen.*

*Meine Nichte hat ein Haus gekauft. Ich habe einen Teil des Kaufpreises finanziert. Ich habe deshalb mein Grundstück an die ***Bf1*** verkauft. Der Geschäftsführer hat aber die Termine nicht eingehalten, da die ***Bf1*** nicht zahlungsfähig war. Ich habe mit ihm nur noch über den Rechtsanwalt kommuniziert. Ich habe einen Kredit bei der Bank aufgenommen und diesen Kreditbetrag meiner Nichte zur Verfügung gestellt. Herr ***6*** hat mir die Zinsen für diese Zwischenfinanzierung bezahlt. Der Geschäftsführer der ***Bf1*** hat mit einem Kollegen eine neue GmbH gegründet. Ich habe dann an diese GmbH verkauft. Ich habe dann aber auf dem ursprünglichen Kaufpreis in Höhe von 398.000,00 € bestanden, da sich die Kaufpreiszahlung mehr als ein Jahr hingezogen hat. Ich habe aber keinen neuen Käufer gesucht, da Herr ***6*** die Zinsen für die Zwischenfinanzierung übernommen hat. Ich hatte in der Zwischenzeit andere Angebote erhalten. Die anderen Interessenten hätten auch die geforderten 398.000,00 € bezahlt. Ich war der Meinung, dass ich auf Grund der Übernahme der Zinsen durch Herrn ***6***, nicht vom ursprünglichen Vertrag zurücktreten darf und an andere Interessenten verkaufen darf. Erst wenn der Kaufvertrag mit der neuen GmbH von Herrn ***6*** nicht erfüllt worden wäre, wäre ich vom Kaufvertrag zurückgetreten.“*

Mit **Telefax vom 14. Februar 2023** hat das Bundesfinanzgericht die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme dem Rechtsanwalt Beschwerdeführers zur Stellungnahme übermittelt.

In der **Stellungnahme vom 14. März 2023** brachte der Rechtsanwalt des Beschwerdeführers im Wesentlichen vor:

*„Die Zeugin ***3*** ***4*** bestätigt in ihrer Aussage, dass sie, nachdem die ***Bf1*** den Kaufpreis nicht bezahlen konnte, andere Angebote erhalten hat. Sie sei jedoch der Meinung gewesen, aufgrund der Übernahme der Zinsen durch Herrn ***6*** nicht an einen anderen Interessenten verkaufen zu dürfen.*

*Demnach hat sich ***3*** ***4*** lediglich moralisch verpflichtet gefühlt, an die neu gegründete Gesellschaft ***10*** GmbH zu verkaufen. Rechtlich gesehen, hätte sie aber sehr wohl die Möglichkeit gehabt, an andere Interessenten zu verkaufen. Sie hatte sohin - nachdem klar war, dass die ***Bf1*** nicht kaufen kann - wieder die volle Verfügungsgewalt über ihr Grundstück und liegen die Voraussetzungen für eine Nichtfestsetzung der Steuern vor.*

*Der Umstand, dass die Vertragsurkunden über die Aufhebung des Kaufvertrages mit der ***Bf1*** und der neue Kaufvertrag mit der ***10*** GmbH am selben Tag geschlossen wurden, ist rechtlich ohne Belang. Die Zusammenlegung ist ausschließlich auf ökonomische Gründe zurückzuführen, somit konnten die erforderlichen Unterschriften in einem Aufwand erledigt werden. Die Urkunden verbriefen lediglich, was zuvor vereinbart wurde und sind für die weitere Abwicklung im Grundbuch erforderlich.*

Informativ wird mitgeteilt, dass die Vereinbarung zur Aufhebung der Kaufverträge vom Vertragserrichter bereits am 14.02.2018 vorbereitet wurde. Spätestens zu diesem Zeitpunkt war sohin klar und herrschte Einigkeit zwischen den Parteien, dass die damals bestehenden Verträge aufgehoben sind und nachfolgend — auch schriftlich — aufgehoben werden.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Kaufvertrag vom 15.12.2017 hat die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** von Frau ***3*** ***4*** um einen Kaufpreis in Höhe von € 222.500,- erworben. Dies unter der Bedingung, dass gleichzeitig ein Kaufvertrag zwischen ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** zu Stande kommt. Diese Bedingung ist eingetreten. Im Kaufvertrag wurden Verzugszinsen in Höhe von 6% p.a. vereinbart, sowie eine Rücktrittsmöglichkeit für die Verkäuferin falls der Kaufpreis nicht bis zum 31.01.2018 entrichtet wird. Für diesen Fall wäre der Verkäuferin ein 5%iger pauschaler Schadenersatz zugestanden.

Da die Beschwerdeführerin den Kaufpreis nicht fristgerecht bezahlt hat, hat Frau ***3*** ***4*** einen Kredit aufgenommen und diesen ihrer Nichte zur Verfügung gestellt. Die Zinsen für diesen Kredit wurden von Herrn ***6*** bezahlt. Auf Grund der Tatsache, dass Herr

6 die Zinsen für die Zwischenfinanzierung getragen hat, hat sie weder einen anderen Käufer gesucht noch an einen anderen Käufer verkauft.

5 ***6*** war Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Aus der Vorhaltsbeantwortung von Frau ***3*** ***4*** vom 23. Jänner 2019 ergibt sich, dass ihr der Rechtsanwalt telefonisch mitgeteilt hat, dass die Beschwerdeführerin nicht zahlen kann, sodass dieser Kaufvertrag aufgehoben wird und ein neuer Kaufvertrag mit der ***10*** GmbH abgeschlossen wird.

Der Vertrag vom 15.12.2017 wurde dann mit Vereinbarung vom 06.03.2018 (ERFNR ***9***) aufgehoben und mit Schreiben vom 14.03.2018 (ebenfalls ERFNR ***9***) ein Antrag auf Nichtfestsetzung der GrESt gem. § 17 gestellt. Dies zusammengefasst mit der von der Beschwerdeführerin angezogenen Begründung, dass diese den Kaufpreis nicht aufbringen konnte. Auch der Kaufvertrag zwischen ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** wurde einvernehmlich aufgehoben.

Mit Kaufvertrag vom 06.03.2018 wurde beschwerdegegenständliche Liegenschaft an die Firma ***10*** GmbH in Gründung um einen Kaufpreis in Höhe von 240.500,00 € verkauft. Die GrESt für diesen Kaufvertrag wurde unter ERFNR ***11*** durch die Kanzlei ***4*** selbstberechnet. Auch ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** haben neuerlich einen Kaufvertrag abgeschlossen.

5 ***6*** war an der ***10*** GmbH zu 80% und ***12*** ***13*** zu 20% beteiligt. ***5*** ***6*** war Alleingeschäftsführer der ***10*** GmbH.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Verträgen und der Zeugenaussage von Frau ***3*** ***4*** und steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Bescheid mit dem der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG abgewiesen wurde:

§ 17 Abs 1 Z 1 GrEStG lautet:

„(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,“

Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung iS des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor dem Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen der in § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist somit nicht iS des § 17 Abs 1 Z 1 EStG 1987 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 und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgt die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer in irgendeiner Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, ist der frühere Kaufvertrag über seine formale Aufhebung hinaus auch nicht teilweise „rückgängig gemacht“ worden (VwGH vom 2. April 1984, 82/16/0165, verstärkter Senat, zu § 20 GrEStG 1955).

Ein Erwerbsvorgang ist also nicht im Sinne des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit des Schuldrechts erlaubt - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt (VwGH vom 23. Februar 1989, 88/16/0187, je vom 25. Oktober 1990, 88/16/0153, und 89/16/0146, je vom 11. April 1991, 90/16/0009, und 90/16/0087, je vom 26. Jänner 1995, 89/16/0186, und 94/16/0139, vom 27. Februar 1995, 94/16/0074, vom 26. Juni 1997, 97/16/0024, vom 12. November 1997, 97/16/0390, 0391, und vom 27. Jänner 2000, 99/16/0481; OGH vom 27. Juni 2013, 1 Ob 96/13v).

Rückgängig gemacht ist somit 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 inne hatte, wiedererlangt hat (vgl VwGH vom 25. Oktober 1990, 88/16/0153, vom 26. Jänner 1995, 94/16/0139, vom 16. März 1995, 94/16/0097-0099, vom 28. Juni 1995, 94/16/0151, 95/16/0170, vom 27. September 1995, 95/16/0067, vom 18. Dezember 1995, 95/16/0128, vom 29. Jänner 1996, 95/16/0187, 0188, vom 12. November 1997, 97/16/0390, 0391, vom 21. Jänner 1998, 97/16/0345, vom 29. Oktober 1998, 98/16/0115, 0116, vom 30. März 2000, 99/16/0403, je vom 28. September 2000, 97/16/0326, und 2000/16/0331, vom 26. April 2001, 2000/16/0871, vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0265, vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0111,

vom 19. März 2003, 2002/16/0258, vom 30. April 2003, 2000/16/0094, 0095, vom 30. Juni 2005, 2005/16/0084, je vom 26. Jänner 2006, 2003/16/0512, und 2005/16/0261, vom 18. September 2007, 2007/16/0066, vom 11. März 2010, 2008/16/0013, vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001, und vom 25. November 2015, 2013/16/0034).

„Rückgängig gemacht“ in diesem Sinn ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bedingungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt (BFH vom 6. Oktober 1976, II R 131/74, BStBl II 1977, 253, vom 7. Oktober 1987, II R 123/85, BStBl II 1988, 296, und vom 5. September 2013, II R 9/12, II R 16/12; VwGH vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001).

Diese Voraussetzungen liegen aber dann nicht vor, wenn bei einer vom Verkäufer im Zusammenhang mit dem Rücktritt vorgenommenen Weiterveräußerung an einen Dritten der Erwerber als Zwischenhändler auftritt und im Ergebnis selbst wie ein Veräußerer das Grundstück an den Dritten weiterverkaufen lässt (BFH vom 6. Mai 1969, II 141/64, BStBl II 1969, 630, und vom 9. März 1994, II R 86/90, BStBl II 413).

Ob der ursprüngliche Kaufvertrag bereits erfüllt und der (ursprüngliche) Käufer bereits im Grundbuch eingetragen war, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ohne Bedeutung (VwGH vom 30. März 2000, 99/16/0403, und vom 26. April 2001, 2000/16/0871).

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. März 1995, 94/16/0097, 0098, 0099, vom 12. November 1997, 97/16/0390, 0391, vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0184, 0190, vom 29. November 2001, 2001/16/0489, vom 19. März 2003, 2002/16/0258, vom 18. September 2007, 2007/16/0066, und vom 8. September 2010, 2008/16/0141).

Eine Rückgängigmachung liegt also dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (VwGH vom 20. August 1998, 98/16/0029, vom 28. September 1998, 97/16/0308, vom 28. September 2000, 2000/16/0331, vom 26. April 2001, 2000/16/0871, vom 19. März 2003, 2002/16/0258, und vom 26. Jänner 2006, 2003/16/0512).

Hatte der Verkäufer seine Zustimmung zur Vertragsaufhebung am gleichen Tag erteilt, an dem er mit der von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten zweiten Käuferin kontrahierte und wurde überdies der Kaufpreis vom Verkäufer an die Beschwerdeführerin nicht zurückgezahlt, dann lag eine solche Rückgängigmachung nicht vor (VwGH vom 20. August 1998, 98/16/0029).

War die teilweise Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur erfolgt, um den Verkauf des streitgegenständlichen Grundstückes an die im Voraus bestimmte neue Käuferin zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, so hatten die Verkäufer die Möglichkeit nicht wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (VwGH vom 25. Oktober 1990, 89/16/0146).

Anders lag der Fall, in dem sich der vormalige Eigentümer nicht verpflichtet hatte, das Grundstück nur an eine vom Käufer namhaft zu machende Person zu verkaufen. Der vormalige Eigentümer hätte sich vielmehr auch selbst einen (neuen) Käufer der Liegenschaft suchen können (VwGH vom 11. April 1991, 90/16/0009).

Wenn die belangte Behörde unter Berücksichtigung der unbestrittenen Tatsachen, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen, die Beschwerdeführerin an die ** AG unter gleichzeitiger Nennung der GmbH als (neuen) Käufer mit dem Ersuchen herangetreten ist, den ersten Kaufvertrag zu stornieren, wobei alle damit verbundenen Kosten von der R-Firmengruppe getragen werden, die GmbH über den Liegenschaftsanteil (Bürolokal) bereits vor Abschluss der Stornovereinbarung bzw des zweiten Kaufvertrages verfügt hat und dieses Wirtschaftsgut von ihr auch dringend benötigt worden ist, die Stornovereinbarung und der zweite Kaufvertrag am selben Tag abgeschlossen worden sind, nach Punkt IV. des zweiten Kaufvertrages der von der Beschwerdeführerin bereits entrichtete Kaufpreis nicht von der ** AG zurückgezahlt, sondern zwischen der GmbH und der Beschwerdeführerin verrechnet worden ist, nach Punkt VII. des zweiten Kaufvertrages Stichtag für den Übergang von Nutzungen und Lasten der 1. Mai 1987 gewesen ist, wobei die Schlüsselübernahme bzw Übernahme des Bürolokals durch die GmbH bereits erfolgt ist sowie die Stornovereinbarung und der zweite Kaufvertrag aus wirtschaftlichen Gründen, die sich erst nach Abschluss des ersten Kaufvertrages ergeben haben, abgeschlossen worden sind, in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gelangt ist, dass der erste Kaufvertrag durch die Stornovereinbarung nicht mit der Wirkung rückgängig gemacht worden ist, dass dadurch die ** AG ihre freie Verfügungsmacht über den Liegenschaftsanteil wiedererlangt hätte, so war diese Beweiswürdigung nicht unschlüssig (VwGH vom 26. Jänner 1995, 89/16/0186).

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. Jänner 1995, 94/16/0139).

Da die Verkäuferin nach den schlüssigen Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde erst in dem Zeitpunkt zur Auflösung des ursprünglichen Kaufvertrages bereit war, als die vom Beschwerdeführer beherrschte A. GmbH als Käuferin des Kaufgegenstandes zu unveränderten Bedingungen auftrat, wurde der erste Kaufvertrag durch den Auflösungsvertrag nicht mit der Wirkung rückgängig gemacht, dass dadurch die Verkäuferin ihre freie Verfügungsmacht über den Liegenschaftsanteil wiedererlangt hätte (VwGH vom 27. Februar 1995, 94/16/0074).

War bei Auflösung des am 14. Jänner 1998 abgeschlossenen Kaufvertrages am 11. März 1998 schon klar, dass an Stelle der ursprünglichen Käufer jene GmbH das Grundstück als Käuferin erwerben wird, dessen Geschäftsführer der eine der Käufer war, hatten die Verkäufer die Urkunde über die zweite Veräußerung schon am 11. März 1998 unterfertigt und war schon an diesem Tag die Beglaubigung der Unterschrift des vormaligen Käufers als Geschäftsführer der GmbH erfolgt, so konnte die Behörde den Schluss ziehen, die Rückgängigmachung des ersten Vertrages sei nur erfolgt, weil zwischen den Vertragsteilen Einigkeit bestanden hatte, die Liegenschaft an die GmbH zu veräußern. In Verbindung mit der für diesen Vorgang in der Auflösungsvereinbarung vom 11. März 1998 selbst gegebenen Aufklärung eines Irrtums (der, wie sich aus einer Eingabe vom 8. Mai 1998 klar ergab, ein sog Motivirrtum über die wirtschaftliche Verwendbarkeit des Kaufobjektes war) folgte aus diesem Geschehen eindeutig, dass von einer wiedererlangten freien Verfügungsmacht der Verkäufer, das Objekt insbesondere auch an einen außenstehenden Dritten veräußern zu können, keine Rede sein konnte (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0184, 0190).

Die beiden Voraussetzungen für eine tatsächliche Rückgängigmachung des Vertrages, nämlich der Wegfall der Verfügungsmöglichkeit des Erwerbers über das Grundstück einerseits und die Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung des Veräußerers andererseits, sind nicht isoliert, sondern in einem sachlichen Zusammenhang zu betrachten. Nur wenn der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung deswegen nicht wiedererlangt, weil trotz der formellen Aufhebung des Vertrages der Erwerber die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück behält, steht dies der Annahme einer tatsächlichen Rückgängigmachung des Vertrages entgegen (BFH vom 7. Oktober 1987, II R 123/85, BStBl II 1988, 296, und vom 19. März 2003, II R 12/01, DStR 2003, 1343).

Für die Frage der wirksamen Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges ist demnach lediglich entscheidend, ob rechtliche oder wirtschaftliche Beziehungen zwischen den Vertragsbeteiligten von grunderwerbsteuerlicher Bedeutung noch bestehen bleiben (BFH vom 10. Februar 1988, II R 145/85, BStBl II 547).

Bei einer iZm der „Rückgängigmachung“ eines Erwerbsvorganges erfolgenden Weiterveräußerung des Grundstücks ist die Anwendung des § 16 Abs 1 dGrEStG auf den

ursprünglichen Erwerbsvorgang ausgeschlossen, wenn dem Ersterwerber die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem ursprünglichen Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition verblieben war, der Ersterwerber diese Rechtsposition iZm der Weiterveräußerung auch tatsächlich ausgeübt und hiebei im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse gehandelt hat. Das Handeln des Ersterwerbers „im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse“ ist für sich allein kein Tatbestandsmerkmal, das die Anwendung des § 16 Abs 1 dGrEStG ausschließt (BFH vom 19. März 2003, II R 12/01), DStR 2003, 1343).

Die Voraussetzungen für eine Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges liegen nicht vor, wenn bei einer vom Verkäufer im Zusammenhang mit dem Rücktritt vorgenommenen Weiterveräußerung an einen Dritten der Erwerber wie ein Zwischenhändler auftritt und im Ergebnis selbst wie ein Veräußerer das Grundstück an den Dritten weiterverkaufen lässt (BFH vom 9. März 1994, II R 86/90 DStZ 1994, 701).

Bringt der Beschwerdeführer selbst vor, eine Rückübertragung an ihn sei überhaupt nicht möglich gewesen und es sei weiters denkunmöglich, auch den vor der Übertragung bestandenen rechtlichen und tatsächlichen Zustand wiederherzustellen, dann waren die Voraussetzungen des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht gegeben (VwGH vom 28. Juni 1995, 94/16/0151, 95/16/0170).

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. September 1995, 95/16/0067).

Wurde in der Beschwerde vorgebracht, die Namhaftmachung eines neuen Käufers durch die Beschwerdeführerin - der Käufer sei der Bruder der Beschwerdeführerin - sei zwar für den Bauträger „angenehm“, jedoch in keiner Weise Voraussetzung für die Vertragsaufhebung gewesen, so wurde damit von der Beschwerdeführerin selbst klargestellt, dass der in Rede stehende Grundstücksanteil auf einen von ihr ausgesuchten Käufer übertragen worden ist. Die von der belangten Behörde aus dem festgestellten Sachverhalt gezogene Folgerung, der Verkäufer habe durch die Vertragsaufhebung nicht jene Verfügungsmacht wiedererlangt, die er vor dem Vertragsabschluss gehabt habe, traf also zu (VwGH vom 28. September 1998, 97/16/0308).

Aus dem Inhalt der von denselben Rechtsanwälten errichteten Verträgen, der zeitlichen Abfolge der Vertragsabwicklung, dem persönlichen Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Käuferin, den Zahlungsmodalitäten und der Zahlungsabwicklung konnte auf das Fehlen einer freien Verfügungsmacht des Verkäufers geschlossen werden, der durch die im Stornovertrag erfolgte Übernahme der Kosten und Gebühren durch den Beschwerdeführer kein finanzielles Risiko bei der Stornierung des ersten Kaufvertrages und

dem kurz darauf folgenden Abschluss des zweiten Kaufvertrages zu tragen hatte (VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0331).

Hatte der Verkäufer seine Zustimmung zur Vertragsaufhebung am gleichen Tag erteilt, an dem er mit dem vom Beschwerdeführer namhaft gemachten zweiten Käufer kontrahierte und wurde überdies der Kaufpreis an den Käufer nicht zurückgezahlt, dann lag eine Rückgängigmachung iS des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht vor (VwGH vom 19. März 2003, 2002/16/0258).

Hatte die Beschwerdeführerin angegeben, der erste Kaufvertrag sei unter der Bedingung geschlossen worden, dass dieser nach Gründung der E GmbH storniert und das Grundstück an die GmbH verkauft werde, so hatte sie damit selbst eingeräumt, dass bei der zweiten Veräußerung das Grundstück auf eine von ihr und nicht von der Verkäuferin ausgesuchte Käuferin übertragen worden ist. Ferner konnte bei der zeitlichen Abfolge der Vertragsaufhebung und des Abschlusses des neuen Kaufvertrages, den identen Vertragskonditionen sowie der gesellschaftlichen Verflechtung zwischen der Beschwerdeführerin und der zweiten Käuferin keine Rede davon sein, dass die Verkäuferin tatsächlich die Möglichkeit erlangt hätte, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (VwGH vom 26. Jänner 2006, 2003/16/0512).

Im gegenständlichen Fall sind die Rückgängigmachung des ursprünglichen Vertrages und der Abschluss des neuen Vertrages am selben Tag, gleichsam uno actu erfolgt.

Der Gesellschafter und Geschäftsführer der ursprünglichen Erwerberin war auch Gesellschafter und Geschäftsführer der neuen Erwerberin.

Der Gesellschaftergeschäftsführer hat die Kosten für die Zwischenfinanzierung der Verkäuferin übernommen. Auf Grund dieser Tatsache ist die Verkäuferin trotz Säumigkeit der Beschwerdeführerin nicht vom Kaufvertrag zurückgetreten.

Der Aufhebungsvertrag und der neue Kaufvertrag wurden vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in Auftrag gegeben.

Die Verkäuferin hat keine anderen Käufer gesucht. Die neue Käuferin wurde ihr von der Beschwerdeführerin am Tag der Rückgängigmachung des Kaufvertrages präsentiert.

Der höhere Kaufpreis ergibt ist der Tatsache geschuldet, dass die Beschwerdeführerin mit der Kaufpreisentrichtung säumig war.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich daher ganz klar, dass die Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages mit der Beschwerdeführerin nicht erfolgte um der Verkäuferin die ursprüngliche freie Verfügungsmacht einzuräumen, sondern um den Verkauf an eine von der Beschwerdeführerin bestimmte Käuferin zu ermöglichen.

Wenn beabsichtigt gewesen wäre, dass die Verkäuferin die freie Verfügungsmacht über die Liegenschaft wiedererlangt, dann hätte diese auf dem im ursprünglichen Vertrag vereinbarten pauschalen Schadenersatz bestanden und hätte die Kosten für die Zwischenfinanzierung selbst getragen und sich selbst einen Käufer gesucht und nicht an eine neu gegründete GmbH verkauft bei der der Gesellschaftergeschäftsführer der Beschwerdeführerin wiederum Gesellschaftergeschäftsführer war.

Aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin den Vertragsserrichter bereits am 14.02.2018 mit der Errichtung des Aufhebungsvertrages beauftragt hat, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da dies nicht heißt, dass eine Willenseinigung zwischen den Vertragsparteien bereits vorgelegen ist, zumal die Verkäuferin ausgeführt hat, dass sie bloß vom Rechtsanwalt informiert worden sei, dass die Erstkäuferin den Kaufpreis nicht aufbringen könne und daher die Zweitkäuferin die Liegenschaft kaufen werde.

Am 15.12.2017 wurde der gegenständliche Kaufvertrag zwischen ***3*** ***4*** und der Beschwerdeführerin abgeschlossen, unter der Bedingung, dass gleichzeitig ein Kaufvertrag zwischen ***5*** ***6*** und ***7*** ***8*** zu Stande kommt. Dies ist eingetreten, sodass mit 15.12.2017 ein gültiges Anschaffungsgeschäft vorlag und die Steuerschuld gemäß § 8 GrEStG mit Abschluss des Kaufvertrages entstanden ist. Die GrESt wurde daher zu Recht mit dem gegenständlichen Bescheid festgesetzt.

Da keine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG vorliegt, war die Grunderwerbsteuer für den ursprünglichen Kaufvertrag der Beschwerdeführerin vorzuschreiben.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen verwiesen.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall existiert zu allen zu lösenden Rechtsfragen einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.