

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF-Adr***, über die Beschwerde vom 7. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Oktober 2022 betreffend Grunderwerbsteuer 16.07.2021 Steuernummer ***BF-StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Kaufvertrag vom 16.7.2021** hat die ***BF***, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., von der ***Verkäuferin*** das Superädifikat „***Name***“, samt den diesbezüglich bestehenden Bestandrechten, ins Eigentum erworben. Die Grunderwerbsteuer (GrESt) für diesen Vorgang wurde zu ***ErfNr*** am 24.8.2021 selbstberechnet und bezahlt.

Kurze Zeit später hat die Liegenschaftseigentümerin einer Schwesterfirma der Bf. - der ***Schwester*** - an dem Grundstück, auf welchem das Superädifikat errichtet war, das Baurecht eingeräumt.

Daraufhin sind die seinerzeitigen Vertragsteile mit **Vereinbarung vom 30.12.2021** übereingekommen, den Kaufvertrag über das Superädifikat vom 16.7.2021 rückwirkend aufzuheben, so als ob es diesen niemals gegeben hätte.

Am 1.3.2022 hat die Bf. einen **Antrag auf Rückerstattung gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987** der für den Kaufvertrag vom 16.7.2021 bezahlten GrESt in Höhe von 419.895 € gestellt.

Aufgrund der Ergebnisse einer abgabenrechtlichen Prüfung *****ABNr***** hat das Finanzamt mit **Bescheid vom 12.10.2022** den Erstattungsantrag der Bf. abgewiesen und begründend ausgeführt:

*„Aus der vertraglichen Konstellation sowie der chronologischen Abfolge ergibt sich jedoch, dass eine Rückübertragung der vollen Verfügungsmacht an die *****Verkäuferin***** nicht erfolgt ist. So wurde an derselben Liegenschaft, auf der sich das vertragsgegenständliche Superädifikat befindet, am 23.09.2021 ein Baurechtsvertrag mit der zuvor neu gegründeten *****Schwester***** abgeschlossen. Die *****Schwester***** ist eine gesellschaftsrechtliche Schwestergesellschaft der *****BF*****. Schlussendlich erfolgte der Verkauf des Superädifikates an die *****Schwester***** durch Kaufvertrag vom 16.02.2022, somit am selben Tag an dem die Vereinbarung zur Rückgängigmachung zwischen *****Verkäuferin***** und *****BF***** abgeschlossen wurde. Eine Rückgängigmachung liegt somit nicht vor, da der Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wurde, um gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (siehe VwGH vom 28.09.2000, 2000/16/0331 und VwGH vom 20.08.1998, 98/16/0029) ist demnach abzuweisen.“*

Dagegen richtet sich die gegenständliche **Beschwerde vom 7.11.2022**, weil die Aufhebungsvereinbarung bereits am 30.12.2021 abgeschlossen und die Rückgängigmachung tatsächlich durchgeführt worden sei, sodass die *****Verkäuferin***** wieder die volle Verfügungsgewalt über das Superädifikat erhalten habe.

Außerdem sei der Kaufvertrag vom 16.7.2021 durch die Bf. nur zur Verhinderung eines malversiven Angriffes auf das Superädifikat abgeschlossen worden (zum Beweis der Hintergründe legt die Bf. einen Sideletter zu der Aufhebungsvereinbarung vor).

Die *****Verkäuferin***** habe sich aus freier Entscheidung an die Bauberechtigte *****Schwester***** als naheliegende potentielle Käuferin gewandt, hätte aber im Zeitraum 30.12.2021 bis 16.2.2022 das Superädifikat an jeden anderen Dritten veräußern können. Die Tragung des wirtschaftlichen Risikos sei im Nachhinein auch daraus ersichtlich, dass die *****Verkäuferin***** für die Veräußerung des Superädifikates an die *****Schwester***** einen wesentlich geringeren Kaufpreis erhalten habe, als jenen, der im aufgehobenen Kaufvertrag mit der Bf. vereinbart worden war.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 22.6.2023** hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

*„Aus dem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang, der zeitlichen Nähe der Vertragsabwicklung, der engen wirtschaftlichen Verflechtung sowie der unternehmensrechtlichen Verknüpfung zwischen der *****BF*****, der *****Schwester***** und der *****Verkäuferin***** ist im gegenständlichen Fall keineswegs die Annahme gerechtfertigt, dass die *****Verkäuferin***** (als ursprüngliche Verkäuferin) die volle Verfügungsmacht über den Kaufgegenstand wiedererlangt hätte. Die Höhe der zu leistenden Bauzinszahlungen für ein Baurecht auf einer Liegenschaft, auf der sich ein Superädifikat befindet, das den überwiegenden Teil des Grundstückes einnimmt, lässt den Schluss zu, dass das Schicksal des Superädifikates bereits bei Begründung des Baurechts am 23.09.2021 beschlossen war. Im gegenständlichen Sachverhalt ist aufgrund des Verfahrensverlaufs und der vertraglichen Regelungen, dem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang, der zeitlichen Nähe der Vertragsabwicklung sowie der*

*unternehmensrechtlichen Verknüpfung davon auszugehen, dass nicht beabsichtigt war, dass die ***Verkäuferin*** die Verfügungsmacht zurückerlangt, sondern dass das Superädifikat an die Baurechtsnehmerin ***Schwester*** zu übertragen ist. Die Vertragsaufhebung erfolgte nur zu dem Zweck, damit das Baurecht in der vereinbarten Weise umgesetzt werden konnte.“*

Am 14.7.2023 hat die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde vom 7.11.2022 durch das Bundesfinanzgericht (BFG) und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Am 16.5.2024 hat das Finanzamt die Beschwerde dem BFG vorgelegt.

In der **mündlichen Verhandlung am 8.1.2025** hat ***GF-2***, Geschäftsführer der Bf., neben dem bereits in den Schriftsätzen Dargelegten ergänzend ausgeführt:

Es sei klare Zielsetzung gewesen, dass die ***Verkäuferin*** wieder Eigentümerin des Superädifikates werde; der Betrieb sei ein lebendes Unternehmen gewesen und die ***Verkäuferin*** habe schon vorher Verträge mit ***BN*** abgeschlossen. Der Verkauf habe einzig den Zweck gehabt, vor den erfolgten Gaunereien zu schützen.

Die Bf. sei eine Finanzierungsgesellschaft und habe dringend Geld in der ***Verkäuferin*** gebraucht; schon seit über einem Jahr habe daher ***GF-2*** Verkaufsverhandlungen geführt; wegen Corona sei der für Februar 2022 rund um das Hahnenkammrennen geplante Verkauf des Superädifikates jedoch nicht zustande gekommen, sodass an die ***Schwester*** verkauft wurde.

Parallel dazu habe ***GF-2*** 7 Jahre lang Verhandlungen mit der Grundeigentümerin Frau ***VK-Grdst*** über das Baurecht geführt, weil der Bestandvertrag nur mehr 17 Jahre Restlaufzeit hatte und das für den Verkauf wertmäßig ein Problem gewesen sei; der Baurechtsvertrag hingegen laufe 99 Jahre. Es sei nicht vorhersehbar gewesen, dass Frau ***VK-Grdst*** gerade im Herbst 2021 zum Abschluss bereit gewesen ist. Sie habe nur einen höheren Zins erzielen wollen, ihr sei völlig egal gewesen, was mit dem Grundstück gemacht würde.

Auf Befragen durch die RichterIn gibt ***GF-2*** an, dass der Gründer der ***Verkäuferin*** als deren stiller Teilhaber am Erfolg des ***Name*** beteiligt gewesen sei. Deshalb sei mit ihm vereinbart gewesen, dass das Superädifikat wieder an die ***Verkäuferin*** zurückgehen müsse; es sei auch eine Erfolgsbeteiligung für ihn an der ***Schwester*** besprochen worden.

Die Bf. habe den Baurechtsvertrag nicht mitunterfertigt, die Räumung des Baurechtsgrundes sei nur hineingeschrieben worden, damit der Vertrag durchgeführt werden konnte. Weder die Bf. noch die ***Verkäuferin*** hätten eine diesbezügliche Verpflichtung gehabt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In der Natur existiert auf dem Grundstück *****GSt-1***** der Liegenschaft *****EZ/KG*****, auf Grundlage mehrerer im Grundbuch eingetragener Bestandrechte (Pachtvertrag vom 2.9.1974 und weitere Vereinbarungen vom 15.7.1985, 29.12.1997 und 1.9.2010) das **Superädifikat mit der Bezeichnung Warenhaus „***Name***“**, für welches im A2 Blatt der genannten Liegenschaft die Urkundenhinterlegung ersichtlich gemacht ist.

Eigentümerin des Superädifikates, Bestandnehmerin, und Betreiberin des Geschäftshauses war die *****Verkäuferin*****. Zu ihren Gunsten war auch ein Vorkaufsrecht an der genannten Liegenschaft verbüchert.

Kaufvertrag vom 16.7.2021

Ausgelöst durch die Abberufung des *****GF-1***** als Geschäftsführer der *****Verkäuferin***** mit Umlaufbeschluss vom 1.7.2021 und einen Abtretungsvertrag vom 2.7.2021 ist es innerhalb des Firmengeflechtes, dem die *****Verkäuferin***** angehört, zu massiven Rechtsstreitigkeiten um mutmaßliche Malversationen gekommen. Infolgedessen hat die *****Verkäuferin***** einen gegnerischen Zugriff auf das Superädifikat befürchtet. Um sich vor dem drohenden Verlust ihres Hauptvermögens zu schützen, hat die *****Verkäuferin***** als Verkäuferin mit Kaufvertrag vom 16.7.2021 ihre Bestandrechte (Punkt 1.2.1.), das Superädifikat (Punkt 1.2.2.) und diverse Marken- und Nutzungsrechte (Punkt 1.2.3.) der *****BF***** als Käuferin übertragen. Letztere war Hauptgläubigerin der Verkäuferin und sollte die Entrichtung des Gesamtkaufpreises von 12 Mio. € zuzüglich USt durch Anrechnung auf die bestehenden Forderungen der Bf. gegen die *****Verkäuferin***** erfolgen. Da die Vertragsteile den Kaufvertrag auf jeden Fall umsetzen wollten, haben sie überdies - bis zur erforderlichen Zustimmung der Liegenschaftseigentümerin zur Übertragung der Bestandrechte auf die Bf. - ein Unterbestandverhältnis begründet und auch grundbücherlich sichergestellt.

In Punkt 1.4. wird festgehalten, dass es *„zentrales Interesse der Käuferin ist, das *****Name***** samt allen dazugehörigen Rechten käuflich zu erwerben. Zur Klarstellung halten die Vertragsteile jedoch fest, dass die Rechtswirksamkeit und die Übertragung der Rechte und Pflichten in Bezug auf das in Punkt 1.2.1. erwähnte Bestandverhältnis nicht Voraussetzung für die Rechtswirksamkeit und die Übertragung der in den Punkten 1.2.2. und 1.2.3. angeführten Rechte und Vermögenswerte ist“*.

Im Zuge der Bereinigung der vorangeführten Rechtsstreitigkeiten innerhalb der beteiligten Firmen ist am 20.9.2021 beim Firmenbuch der Antrag eingelangt, aufgrund des **Abtretungsvertrages vom 18.8.2021** bei der *****Verkäuferin***** die bisherigen Gesellschafter zu löschen und die Bf. als Alleingesellschafterin einzutragen.

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 8.9.2021** haben die Gesellschafter der Bf. - ***A*** Privatstiftung und ***B*** Privatstiftung – die ***Schwester*** (somit eine Schwesterfirma der Bf.) neu gegründet.

Löschungs- und Bevollmächtigungserklärung vom 16.9.2021

Punkt II. enthält folgenden, hier wesentlichen Inhalt:

*Im Hinblick auf die Weiterentwicklung bzw. Neukonzeption des Geschäftshauses ***Name*** wird ein Baurechtsvertrag zwischen der Liegenschaftseigentümerin und der ***Schwester***, einer Schwestergesellschaft der ***BF*** abgeschlossen werden. Damit einhergehend sind die im Grundbuch eingetragenen Bestandverhältnisse einvernehmlich aufzuheben bzw. zu beenden.*

*Zum Zwecke der grundbücherlichen Durchführung dieses abzuschließenden Baurechtsvertrages erteilen die Berechtigten ***Verkäuferin*** und ***BF*** ausdrücklich ihre Zustimmung ... zur Einverleibung der Löschung 1) der Bestandrechte und 2) des Vorkaufsrechtes.*

Baurechtsvertrag vom 23.9.2021

Sodann hat die Eigentümerin der Liegenschaft ***EZ/KG***, bestehend aus den Grundstücken ***GSt-1*** und ***GSt-2***, zugunsten der neu gegründeten ***Schwester*** am gesamten Grundbuchkörper ein Baurecht bestellt. Darin wird zunächst festgehalten, dass beiden Vertragsteilen der Grundbuchsstand, insbesondere die eingetragenen Bestandrechte sowie das Unterbestandrecht der Bf., bekannt waren.

Punkt 4.1. des Baurechtsvertrages lautet wie folgt:

*„ ... Beiden Vertragsteilen ist bekannt, dass die Firma ***BF*** Eigentümerin des auf dem Baurechtsgrund befindlichen Geschäftshauses „***Name***“ in der Rechtsform eines Superädifikates ist.*

*Dazu wird des Weiteren festgehalten, dass die Bauberechtigte unter einem mit Abschluss dieses Baurechtsvertrages mit der Firma ***BF*** eine Vereinbarung abgeschlossen hat, gemäß welcher sich die Firma ***BF*** ab dem Stichtag der Eintragung des Baurechtes im Grundbuch verpflichtet, den Baurechtsgrund von dem ihr gehörenden Superädifikat zu räumen, dies innerhalb einer zwischen den Parteien dieses Vertrages vereinbarten Frist.*

*Weiters wurde unter einem mit Abschluss dieses Vertrages zwischen der Baurechtsbestellerin einerseits und der Firma ***Verkäuferin*** unter Beiziehung der Firma ***BF*** andererseits eine Auflösungsvereinbarung in Bezug auf die im Grundbuch sichergestellten Bestandrechtsverhältnisse und das Vorkaufsrecht vereinbart“*

Als Endresümee halten die Vertragsteile fest, dass die einverleibten Bestandrechte der Baurechtsbestellung nicht entgegenstehen und die Bauberechtigte die erforderlichen Vereinbarungen hinsichtlich des auf dem Baurechtsgrund befindlichen Superädifikates (Anm. mündlich) getroffen hat.

Laut **Punkt 4.2.** wird die Bauberechtigte auf den baurechtsgegenständlichen Grundstücken eine Immobilienentwicklung durchführen und ist sie diesbezüglich in der Gestaltung und der Nutzungswidmung der von ihr errichteten Baulichkeiten und Anlagen jeglicher Art völlig frei. ...

Im Grundbuch wurde für das Baurecht unter der EZ ***brz*** eine Einlage in der ***KG*** eröffnet.

Vereinbarung vom 30.12.2021

Wegen der angeführten Rechtsstreitigkeiten war beim LG ***XY*** ein Verfahren anhängig (Klage vom 27.7.2021). Durch Streitbereinigung mit Vergleich vom 16.12.2021 konnte schlussendlich ein der ***Verkäuferin*** drohender Schaden abgewendet werden, wodurch der ursprüngliche Zweck des Kaufvertrages vom 16.7.2021 obsolet geworden ist. Deshalb sind die ***Verkäuferin*** und die Bf. übereingekommen, den Kaufvertrag vom 16.7.2021 rückwirkend, also ex tunc, aufzuheben, so als ob es ihn niemals gegeben hätte.

Zur Durchführung der Rückabwicklung haben die Vertragspartner die gegenständliche Vereinbarung vom 30.12.2021 errichtet, in deren Punkt 3.1. die Bf. das Eigentum am Superädifikat wieder an die Verkäuferin überträgt.

„4. Vertragsstichtag

4.1. Mit Hinblick auf die Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 16.07.2021 vereinbaren die Vertragsteile als Vertragsstichtag rückwirkend den Tag der Unterfertigung des Kaufvertrages. Wagnis und Gefahr, aber auch Nutzen und Vorteil am Kaufgegenstand sind somit zu jeder Zeit in der Sphäre der Verkäuferin gelegen, der somit auch sämtliche Erträge im Jahr 2021 zustehen.

4.2. Die tatsächliche Übergabe und Übernahme ... erfolgt mit Unterfertigung dieser Vereinbarung.

5. Rückzahlung Kaufpreis

5.2. Festgehalten wird, dass es mangels der Durchführung der Übertragung der Bestandrechte zu keiner Bezahlung des Entgeltes ... kam.

5.3. Da die Bezahlung des Kaufpreises durch Aufrechnung mit Verbindlichkeiten der Verkäuferin erfolgt ist, ... wird die ursprüngliche Aufrechnung wieder rückgängig gemacht.“

Lt. Punkt 8. trägt die Bf. sämtliche Kosten und Abgaben.

In einem **Sideletter zu der Vereinbarung** werden ausführlich die Hintergründe, welche zu den gegenständlichen Vertragsgestaltungen geführt haben, geschildert. Darin wird auch ausgeführt, dass im Zuge von Malversationen ***GF-1*** als Geschäftsführer der ***Verkäuferin*** abberufen wurde (Firmenbucheintrag am 28.10.2021), jedoch eine amtswegige Berichtigung erwartet wird.

Nach der vergleichswisen Streitbeilegung wurde im Firmenbuch am 26.1.2022 die Bf. als Alleingesellschafterin der ***Verkäuferin*** eingetragen und am 28.1.2022 ***GF-1*** von Amts wegen wieder als Geschäftsführer der ***Verkäuferin*** eingetragen (er war demnach beginnend mit 2.4.2019 selbständig vertretungsbefugt).

Am 16.2.2022 wurde die Aufhebungsvereinbarung vom 30.12.2021 notariell beglaubigt und hat die ***Verkäuferin*** am selben Tag das Superädifikat an die Bauberechtigte ***Schwester*** verkauft.

Am 1.3. 2022 hat die Bf. den gegenständlichen Antrag auf Rückerstattung der GrESt gemäß § 17 GrEStG 1987 gestellt.

Dem Firmenbuch ist abschließend zu entnehmen:

Verkäuferin, ***FN-VK***, Gesellschafter ***BF***, handelsrechtlicher Geschäftsführer ***GF-1***, vertritt seit 2.4.2019 selbständig.

BF, ***FN-BF***, Gesellschafter ***A*** Privatstiftung und ***B*** Privatstiftung je zur Hälfte, handelsrechtliche Geschäftsführer ***GF-1*** und ***GF-2***, vertreten seit 1.12.2006 selbständig.

Schwester, ***FN-Sch***, Gesellschafter ***A*** Privatstiftung und ***B*** Privatstiftung je zur Hälfte, handelsrechtlicher Geschäftsführer ***GF-1***, vertritt seit 23.9.2021 selbständig.

Somit wird die ***Verkäuferin*** von der Bf. beherrscht; haben die Bf. und die Bauberechtigte dieselben Eigentümer und fungiert ***GF-1*** in allen drei an den geschilderten Vorgängen beteiligten Gesellschaften als selbständiger Geschäftsführer, außerdem ist er Vorstandsmitglied der ***A*** Privatstiftung.

2. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen ist das BFG durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile ***ErfNr*** gelangt, wobei kein Hinweis dafür vorliegt, dass der Inhalt der Urkunden (insbesondere Kaufvertrag vom 16.7.2021, Löschungs- und Bevollmächtigungserklärung vom 16.9.2021, Baurechtsvertrag vom 23.9.2021, Aufhebungsvereinbarung samt Sideletter vom 30.12.2021) nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht. Außerdem hat die RichterIn Einsicht in das Grundbuch und das Firmenbuch genommen.

In der mündlichen Verhandlung wurde die Sachlage ausführlich erörtert, doch konnte ***GF-2*** die RichterIn letztlich nicht davon überzeugen, dass das schon ältere Gebäude auf fremdem Grund ohne Bestandrechte an einen beliebigen Dritten tatsächlich vorteilhaft und leicht veräußerbar gewesen wäre. Entgegen der Beteuerungen des ***GF-2***, er habe mit der Grundeigentümerin schon jahrelang hinsichtlich der Baurechtsbestellung verhandelt, ist nach den gesamten Umständen auch ein zufälliges Zustandekommen des Vertragsabschlusses über das Baurecht im Herbst 2021 nicht glaubwürdig. Im Übrigen kann das Vorbringen, dass bereits seit längerem Vertragsverhandlungen über den Verkauf des Superädifikates an diverse Interessenten geführt wurden, welche sich alle infolge Corona zerschlagen hätten, für sich alleine nicht aufzeigen, dass die seinerzeitige Verkäuferin durch die Rückabwicklung des Kaufvertrages am 31.12.2021 die freie Verfügungsmacht tatsächlich wiedererlangt hätte.

Vielmehr geht das Gericht in Anbetracht der zeitlichen Enge der Geschehensabfolge von insgesamt nur einem halben Jahr zwischen Kaufvertrag, Rückgängigmachung und zweiten Verkauf sowie der vehement geschilderten Zwangslage der ***Verkäuferin*** von einem planmäßigen Vorgehen aus, wodurch das Baurecht und das Superädifikat nach dem gemeinsamen Willen aller drei beteiligter Gesellschaften, welche überdies durch ein engstes Naheverhältnis verbunden sind, letztlich bei der ***Schwester*** vereint werden sollten.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Ist die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach Abs. 4 dieser Bestimmung auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

Erwägungen

Die Anwendung des § 17 GrEStG 1987 hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die **Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges** zur unabdingbaren Voraussetzung.

Als Begünstigungsvorschrift ist § 17 GrEStG 1987 einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich.

Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung iSd. § 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 iSd. § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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 (vgl. VwGH 2.4.1984, 82/16/0165, verstärkter Senat, zu § 20 GrEStG 1955).

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 26.1.2006, 2003/16/0512).

War bei Auflösung des Kaufvertrages schon klar, dass an Stelle der ursprünglichen Käuferin jene GmbH das Grundstück als Käuferin erwerben wird, deren Geschäftsführer einer der Käufer war, so ist die Rückgängigmachung des ersten Vertrages nur erfolgt, weil zwischen den Vertragsteilen Einigkeit bestanden hatte, die Liegenschaft an die GmbH zu veräußern (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0184, 0190).

Bei einer Weiterveräußerung des Grundstücks ist die Anwendung des § 17 GrEStG 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 auch tatsächlich ausgeübt und hierbei im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse gehandelt hat (BFH 19.3.2003, II R 12/01).

Für die Frage der wirksamen Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges ist demnach lediglich entscheidend, ob rechtliche oder wirtschaftliche Beziehungen zwischen den Vertragsbeteiligten von grunderwerbsteuerlichen Bedeutung noch bestehen bleiben (BFH 10.2.1988, II R 145/85).

Eine Rückgängigmachung liegt vor, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsposition wiedererlangt. In Fällen, in denen aber die Auflösung eines Vertrages nur vereinbart wird, um den Verkauf des Objektes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Vertrages gleichsam *uno actu* erfolgen, ist davon auszugehen, dass der Verkäufer in Wahrheit dadurch nicht die Möglichkeit wiedererlangt hat, über das Grundstück anderweitig frei zu verfügen (vgl. Fellner § 17 GrEStG Rz 14, BFG 12.7.2024, RV/1100280/2021, und jüngst BFG 12.7.2024, RV/1100280/2021, jeweils mit einer Vielzahl von Judikaturbeispielen).

Der Erwerbsvorgang ist nur dann rückgängig gemacht, wenn tatsächlich die Verwertungsmöglichkeiten iSd. § 1 Abs. 2 GrEStG an den Veräußerer rückübertragen werden

(vgl. Fellner GrESt, § 17 Rz 7b).

Zweck der Bestimmung des § 17 GrEStG ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten wieder beseitigt werden. Die Beurteilung, ob im Einzelfall das Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges vorliegt, ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmen. In diesem Sinn ist die freie Verfügungsmacht im Wesentlichen gekennzeichnet durch die Auswahl und Suche eines neuen Käufers, sowie neuerliche Vertragsverhandlungen bezüglich Kaufpreishöhe und Fälligkeit (UFSL 7.2.2013, RV/0822-L/10).

Im Sinne dieser dargestellten Judikatur ist im Gegenstandsfall **in wirtschaftlicher Betrachtungsweise** zu beurteilen, ob die ***Verkäuferin*** im hier maßgeblichen Zeitpunkt der Vereinbarung vom **30.12.2021** die freie Verfügungsmacht über das Superädifikat zurückerlangt hat oder nicht.

Auf das Fehlen der freien Verfügungsmacht des Verkäufers kann insbesondere aus dem Inhalt der errichteten Verträge, der zeitlichen Nähe der Vertragsabwicklung und auch aus dem persönlichen Naheverhältnis zwischen dem Erst- und Zweiterwerber der Liegenschaft geschlossen werden (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0331).

Ad Vertragsinhalte

Sämtliche vorliegenden Vereinbarungen stellen bereits vor der hier maßgeblichen Rückgängigmachung vom 30.12.2021 schlüssig alle wesentlichen Weichen für die im Folgenden verwirklichten Regelungen hinsichtlich Liegenschaft und Superädifikat.

In Punkt 1.4. des Kaufvertrages wird das zentrale Kaufinteresse an dem Superädifikat samt allen dazugehörigen Rechten bekundet, im nächsten Satz jedoch die Übertragung der **Bestandrechte** nicht für die Rechtswirksamkeit des Vertrages vorausgesetzt. Schon dieser Vertragspunkt in Zusammenschau mit den Beteuerungen, dass der Verkauf zur Schadensvermeidung umgehend erfolgen musste, lässt den Schluss zu, dass bereits im Zeitpunkt des Kaufabschlusses das weitere Vorgehen (Gründung einer Schwesterfirma zwecks Baurechtsbegründung) angedacht war, weil die Begründung des Baurechtes rechtlich nur an einer lastenfreien Liegenschaft möglich ist.

Dementsprechend haben die Bf. und die ***Verkäuferin*** im Punkt II. der Löschungs- und Bevollmächtigungserklärung vom 16.9.2021 die Zustimmung zur Löschung von Bestandrechten erteilt, welche für die geplante Baurechtseinräumung an die ***Schwester*** wie erwähnt unabdingbar notwendig war und folglich wird in der Vereinbarung vom 30.12.2021 ausdrücklich festgehalten, dass es zu keiner Durchführung der Übertragung der Bestandrechte gekommen ist (Punkt 5.2.).

Auch wenn zivilrechtlich der Wegfall des Grundnutzungsrechtes das Eigentum am Superädifikat nicht berührt und die Begründung eines Baurechtes an einem Grundstück, auf dem sich bereits

ein Superädifikat befindet, zulässig ist (Spruzina in GeKo Wohnrecht II² § 1 BauRG), wurde wirtschaftlich gesehen der Erwerbsvorgang dadurch, dass das Superädifikat ohne die dazugehörigen Bestandverträge rückübertragen wurde, im Sinne des § 17 GrEStG nicht mehr vollständig rückgängig gemacht.

Am 23.9.2021 hat die Liegenschaftseigentümerin der ***Schwester*** das Baurecht eingeräumt; gleichzeitig haben die Bauberechtigte und die Bf. die **Räumung des Baurechtsgrundes** von dem darauf befindlichen Superädifikat vereinbart (Punkt 4.1.). Auch wenn die Bf. dem Baurechtsvertrag nicht beigetreten ist, kann dieses mündliche Zugeständnis nur bedeuten, dass die ***Verkäuferin*** schon vor der Rückgängigmachung des Kaufvertrages de facto ihre Möglichkeit, einen neuen Käufer zu suchen, und damit ihre freie Verfügungsmacht über das Superädifikat verloren hat.

Schon aus dieser Vertragslage ist somit mit hinreichender Deutlichkeit erkennbar, dass eine Wiederherstellung des früheren Zustandes keinesfalls beabsichtigt war. Vielmehr kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass die Verkäuferin weder die Möglichkeit noch die Absicht hatte, einen neuen Käufer für das Superädifikat - ohne Bestandrecht - zu suchen. Offenkundig wurde der Kaufvertrag nur aus steuerlichen Gründen ex tunc aufgehoben, jedoch mit der Absicht, das Superädifikat ehestmöglich an die Schwestergesellschaft der Erstkäuferin und Bauberechtigten zu verkaufen. Es erscheint überdies auch logisch, dass die Bauberechtigte ein massives wirtschaftliches Interesse an dem auf dem Baurechtsgrund befindlichen Superädifikat haben musste.

Der Vertrag wurde somit zwar formell aufgehoben, aber nicht „rückgängig gemacht“. Eine Gesamtschau lässt vielmehr den Schluss zu, dass bereits bei Auflösung des Kaufvertrages geplant war, dass anstelle der Bf. sobald möglich die Bauberechtigte am Grundstück das darauf errichtete Superädifikat erwerben wird.

Ad Zeitliche Abfolge

Abgesehen von den Vertragsinhalten spricht vor allem das zeitliche Moment unter Berücksichtigung der von der Bf. vorgebrachten Zwangslage gegen die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des § 17 GrEStG 1987.

Nach Kenntnis der vorgebrachten Malversationen sollte das Superädifikat schnellstmöglich dem gegnerischen Zugriff entzogen werden, weshalb es am 16.7.2021 an die Bf. veräußert wurde. Sodann aber wurde in rascher Abfolge eine neue dauerhafte Lösung für das ***Name*** vorangetrieben (8.9. - Gründung der ***Schwester***; 16.9. - notwendige Lösungsvereinbarung Bestandrechte; 23.9. - Baurechtsvertrag) und nach der vergleichweisen Streitbeilegung am 16.12.2021 endgültig umgesetzt.

Auch wenn Rückgängigmachung und Weiterverkauf nicht uno actu am selben Tag erfolgt sind, so war das kurze Auseinanderfallen der vertraglichen Regelungen nach Ansicht des Gerichtes nur der zwischenzeitigen Abberufung des ***GF-1*** als Geschäftsführer der Verkäuferin

geschuldet und weniger glaubwürdig einem möglichen anderweitigen Vertragsabschluss beim Hahnenkammrennen. Indem die ***Verkäuferin*** das Superädifikat noch am Tag der Rechtsgültigkeit der Aufhebungsvereinbarung vom 30.12.2021 - nämlich am 16.2.2022 - an die Bauberechtigte ***Schwester*** verkauft hat, ist sohin von einer zeitlichen Nähe der Vertragsabwicklung im Sinne der Judikatur auszugehen.

Ad Naheverhältnis

Nicht zuletzt hat die Einsicht in das Firmenbuch ergeben, dass die ***Verkäuferin***, die ***BF*** und die ***Schwester*** aufs Engste miteinander verknüpft sind und ***GF-1*** Geschäftsführer in allen drei Gesellschaften ist. Zwischen Käuferin, Verkäuferin und Bauberechtigter hat somit jedenfalls ein besonderes Naheverhältnis im Sinne der Judikatur bestanden. Auch in der mündlichen Verhandlung hat sich der Eindruck erhärtet, dass die Bf. bzw. deren Geschäftsführer ***GF-2*** als wesentlicher Geldgeber der Verkäuferin immer schon wesentlichen Einfluss auf die Entscheidungen der ***Verkäuferin*** ausgeübt haben. Vor allem aber ist die Bf. seit dem Abtretungsvertrag vom 18.8.2021 Alleingesellschafterin der ***Verkäuferin***. Es war der Bf. somit ohne Zweifel möglich, den Verkauf an die Bauberechtigte und Schwesterfirma in ihrem Sinne zu beeinflussen.

Nicht zuletzt erfolgte die Übernahme der Kosten durch die Bf., sodass die Verkäuferin diesbezüglich kein finanzielles Risiko bei der Stornierung des ersten Kaufvertrages und dem kurz darauffolgenden Abschluss des zweiten Kaufvertrages zu tragen hatte.

Nach dem bisher Gesagten kann daher schlüssig davon ausgegangen werden, dass die Vereinbarung der Rückgängigmachung des Kaufvertrages mit der naheliegenden Zielsetzung erfolgt ist, den Verkauf der Liegenschaft an die Bauberechtigte zu ermöglichen und somit keine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG 1987 vorliegt.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

1. 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 im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen eindeutig ist und das Erkenntnis auf die zahlreiche angeführte Rechtsprechung des VwGH Bedacht genommen hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Im

Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 28. Jänner 2025