

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch smc Steirer Mika & Comp. Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Franz Josefskai 53/2/10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. Mai 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 28. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr4*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Einkommensteuererklärung für 2015, elektronisch eingelangt am 28.04.2017, wurden u.a. negative Einkünfte aus dem Verkauf einer Liegenschaft iHv 211.479,92 Euro angenommen.

Mit Vorhalt vom 03.05.2017 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) um Vorlage entsprechender Unterlagen (Kaufvertrag, Nachweis der Errichtungskosten) für die in Anspruch genommene Herstellerbefreiung gemäß § 30 EStG hinsichtlich der veräußerten Liegenschaft in ***Adr_Grst***, ersucht.

In Beantwortung dieses Ersuchens übermittelte die steuerliche Vertretung den Kaufvertrag vom 14.03.2007 (über Ankauf der Liegenschaft), den Kaufvertrag vom 22.12.2015 (über den Verkauf der Liegenschaft) sowie die Belege zur Neuerrichtung des Gebäudes von insgesamt 465.901,92 Euro. Da sich aufgrund der hohen Baukosten ein Verlust aus dem Verkauf im Jahr 2015 ergeben habe, falle keine Immobilienertragsteuer an.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 24.07.2017 wurde um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

„Wurde der Kaufpreis im Jahr 2007 ausschließlich für den nackten Grund und Boden bezahlt oder hat sich ein Gebäude darauf befunden? Bitte um entsprechenden Nachweis (Gutachten) und Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude.

Ferner werden Sie gebeten, den Grund für den sehr niedrigen Kaufpreis 2015 bekanntzugeben und anhand eines Verkehrswertgutachtens eines Sachverständigen für Immobilienbewertung, aus dem sich die Zusammensetzung des Kaufpreises ergibt, vorzulegen.

*Da die Liegenschaft 2005 [gemeint offenbar 2007] gemeinsam mit dem Bruder ***2*** erworben wurde und auch das Gebäude gemeinsam hergestellt wurde, kann die Herstellerbefreiung auch nur zur Hälfte zur Anwendung kommen.“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27.07.2017 wurde – bei gleichzeitiger Vorlage des Bewertungsgutachtens vom 16.12.2015 und einer Nutzungsvereinbarung vom 1.1.2014 - dazu ausgeführt:

„Im Jahr 2007 wurde von Käuferseite ein Angebot gelegt und dieses (nach Genehmigung von zwei Gerichten) angenommen. Ein Bewertungsgutachten von Käuferseite wurde im Verkaufszeitpunkt nicht in Auftrag gegeben. Ob von Verkäuferseite ein Gutachten eingeholt wurde, ist unserem Mandanten nicht bekannt.

*Der erbantrittserklärte Alleinerbe der Verlassenschaft der verstorbenen ***A*** ***B***, Herr ***C*** ***B***, stand zu diesem Zeitpunkt in Deutschland unter Sachwalterschaft.*

Die Genehmigung des angebotenen Preises bedurfte somit der Genehmigung zweier Gerichte (Verlassenschafts- und Pflugschaftsgericht).

*Der Kaufvertrag wurde unter anderem unter den aufschiebenden Bedingungen geschlossen, dass der Kaufvertrag sowohl vom Abhandlungsgericht (verstorbene ***A*** ***B***) als auch vom Vormundschaftsgericht (Alleinerbe) genehmigt werde .*

*Im Jahr 2015 wurde ein Bewertungsgutachten der lastenfreien Liegenschaft in Auftrag gegeben (Gutachten anbei). Der Wert wurde mit € 1.055.000 ermittelt. Zum Zeitpunkt des Verkaufes an die ***1*** Privatstiftung war das Objekt mit einem Nutzungsrecht belastet (Dokument anbei). Für die Bewertung der Belastung wurde das Berechnungstool des BMF herangezogen. Als Basis wurde der im Bewertungsgutachten ermittelte Ertragswert von 33.400 herangezogen. Der ermittelte Barwert der Rente betrug rund 568.000 (genau 568.382,52). Dies führte zu einem Kaufpreis von 487.000 (1.055.000 minus 568.000).*

Wie bereits aus der Berechnung der Vorhaltsbeantwortung vom 13.06.2017 zu entnehmen ist, ergibt sich aus dem Verkauf 2015 insgesamt ein Verlust, sodass die Inanspruchnahme der Herstellerbefreiung nicht notwendig ist.“

Mit **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 28.03.2018 wurde dem Bf. Einkommensteuer in Höhe von 69.694,00 Euro festgesetzt, wobei die Steuer für Einkünfte aus

Grundstücksveräußerungen 68.511,26 Euro beträgt (25% von 274.045,04 Euro). Begründend wird Folgendes ausgeführt:

*„Betreffend die Veräußerung der Liegenschaft ***Adr_Grst*** wird vorerst der Sachverhalt vom Kauf bis zur Veräußerung kurz dargestellt.*

*2007: Kauf der Liegenschaft durch die Brüder ***2*** und ***4*** ***3*** um € 254.980,- inklusive Nebenkosten*

2009-2010: Gemeinsame Errichtung eines Einfamilienhauses um € 465.901,92

*2013: Schenkung des Hälfteanteiles durch ***2*** ***3*** an ***4*** ***3****

*1.1.2014: Abschluss einer Nutzungsvereinbarung, in der ***4*** ***3*** seinem Bruder ***2*** ***3*** die Nutzung der Liegenschaft zu Wohnzwecken auf 99 Jahre unentgeltlich einräumt.*

*22.12.2015: Verkauf der Liegenschaft um € 487.000 an die ***1*** Privatstiftung, wobei der Kaufpreis entsprechend eines vor dem Verkauf in Auftrag gegebenen Gutachtens über den Wert der Liegenschaft wie folgt ermittelt wurde: Wert der Liegenschaft € 1.055.000 abzüglich Wert des Nutzungsrechtes € 568.000,-)*

Wie aus oben dargestelltem Sachverhalt ersichtlich ist, ist für die Veräußerung der einen Liegenschaftshälfte die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude anzuwenden, die Veräußerung der zweiten Liegenschaftshälfte unterliegt der „normalen“ Besteuerung von Grundstücksveräußerungen.

Herstellerbefreiung – Hälfte 1

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG sind Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen. Ein auf den Grund und Boden entfallender Veräußerungsgewinn ist jedoch steuerpflichtig. Der Veräußerungserlös ist in diesem Fall im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Da anlässlich der Veräußerung ein Gutachten über den Wert der Liegenschaft erstellt wurde, ist der in diesem Gutachten ermittelte Wert für Grund und Boden anzusetzen.

Die Einkünfte für die Veräußerung der einen Liegenschaftshälfte waren daher wie folgt zu ermitteln:

<i>Gemeiner Wert des Grund und Boden laut Gutachten</i>	<i>488.000,00</i>
<i>abzüglich Anschaffungskosten</i>	<i>-254.980,00</i>
<i>abzüglich Kosten für Pool (stellen Herstellungsaufwendungen im Zusammenhang mit Grund und Boden dar)</i>	<i>-19.047,00</i>
<i>Wertzuwachs Grund und Boden gesamt</i>	<i>213.973,00</i>
Veräußerungsgewinn Hälfte 1	106.986,00

Grundstücksveräußerung – Hälfte 2

In Bezug auf ein im Rahmen einer Übertragung eines Grundstücks zurückbehaltenes oder bereits verbüchert bestehendes Wohn- oder Fruchtgenussrecht gilt Folgendes:

Übertragen wird nur das belastete Grundstück. Der Wert des zurückbehaltenen oder bereits verbüchert bestehenden Nutzungsrechtes stellt daher keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Dabei ist unmaßgeblich, ob das Nutzungsrecht zu Gunsten des Übertragenden oder eines Dritten zurückbehalten wird.

Die Übernahme eines bestehenden, aber bloß schuldrechtlich eingeräumten Fruchtgenussrechtes oder Wohnrechtes durch den Erwerber eines Grundstückes stellt dagegen eine Gegenleistung dar, weil es sich um eine bloße Übernahme einer Verbindlichkeit handelt.

Im gegenständlichen Fall überträgt ****4**** ****3**** ein unbelastetes Grundstück, wobei der Erwerber die ****1**** Privatstiftung das nicht verbücherte Nutzungsrecht des ****2****

****3**** akzeptiert. Beim Wohnrecht, das von Ihnen selbst mit € 568.000 bewertet wurde, handelt es sich daher um einen Teil der Gegenleistung.

Die Einkünfte aus der Veräußerung der Grundstückshälfte 2 waren daher wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös inklusive Wohnrecht	1.055.000,00
abzüglich Anschaffungskosten Grund und Boden	-254.980,00
abzüglich Herstellungsaufwendungen	-465.901,92
Wertzuwachs gesamtes Grundstück	334.118,08
Veräußerungsgewinn Hälfte 2	167.059,04

Gegen die Festsetzung der Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 68.511,26 Euro wurde mit Schreiben vom 25.05.2018 **Beschwerde** eingebracht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Kaufvertrag vom 22.12.2015 zwischen dem Bf. und der ****1**** Privatstiftung mit Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 aufgrund gemeinsamen Irrtums ex tunc aufgehoben worden sei. Von der Einbringung einer Aufhebungsklage sei von den Parteien lediglich aus wirtschaftlichen Überlegungen Abstand genommen worden, da das Vorliegen der Voraussetzungen für eine gerichtliche Aufhebung (eben wegen gemeinsamen Irrtums) zweifelsfrei vorgelegen und nachgewiesen sei. Der Aufhebungsvertrag sei dieser Beschwerde angeschlossen.

Eine Veräußerung im Jahr 2015 liege daher nicht vor. Eigentümer der Liegenschaft sei nach wie vor der Bf. Die ex tunc Auflösung eines Veräußerungsvertrages wegen Irrtums stelle ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, wobei auf die Ausführungen von Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung verwiesen werde (Seite 6): „War ein Rechtsgeschäft von Anfang an nichtig oder anfechtbar, ist aber das wirtschaftliche Ergebnis zunächst eingetreten und beseitigen die Parteien erst später das wirtschaftliche Ergebnis, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor (vergleiche dazu Doralt in RdW 2004/39). Die erfolgreiche Anfechtung führt zu einer Aufhebung des Rechtsgeschäftes ex tunc. Die Nichtigkeit wegen Formmängeln oder fehlender Rechts- oder Handlungsfähigkeit muss nicht gerichtlich festgestellt werden, um eine abgabenwirksame Rückabwicklung nach § 295a BAO auszulösen. Die tatsächliche Rückabwicklung durch die Vertragsparteien genügt (vergleiche dazu Stoll, BAO-Kommentar 278).

Diese Ansicht bestätige auch das Bundesfinanzgericht im Urteil vom 13.04.2018, RV/5100110/2017. Die Grundlage für die Immobilienertragsteuer sei somit rückwirkend weggefallen. Diese abgabenrechtliche Wirkung trete sowohl bei gerichtlicher Vertragsaufhebung als auch bei Rückabwicklung durch Parteienvereinbarung bei Vorliegen der Voraussetzungen einer gerichtlichen Aufhebung ein. Siehe dazu Einkommensteuer-Richtlinien RZ 6623 „... Dies gilt auch für die Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes aufgrund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären.“).

Infolge der Vertragsaufhebung ex tunc, die ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO darstelle, habe der Bf. somit im Jahr 2015 keine Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen erzielt.

Mit Schreiben vom 18.06.2018 ersuchte das Finanzamt um folgende Ergänzungspunkte:

„Unstrittigerweise entspricht es der Rechtsansicht des BMF, Rz 6623 der EStR 2000, dass es unter bestimmten Voraussetzungen zu einer Durchbrechung des Rückwirkungsverbotes kommen kann. Nach den Angaben in Ihrer Beschwerde lägen die Voraussetzungen einer Aufhebungsklage zweifelsfrei vor und seien nachgewiesen.

Dieser Nachweis soll sich offensichtlich aus dem Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 zum Kaufvertrag vom 22.12.2015 ableiten.

In einer Nebenvereinbarung hätten die Vertragsteile ihre Motive zum Abschluss des Kaufvertrages dargelegt und zum Geschäftsinhalt erhoben.

Gemäß Punkt 10.2. des Kaufvertrages vom 22.12.2015 gibt jedoch dieser Vertragstext alle Absprachen der Vertragsparteien wieder. Änderungen oder Ergänzungen bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform; dies gilt auch für Vereinbarungen, vom Erfordernis der Schriftlichkeit abzusehen.

Reichen Sie die Nebenvereinbarung in Kopie ein und nehmen Sie Stellung, weswegen diese aufgrund von Punkt 10.2. des Kaufvertrages überhaupt Gültigkeit erlangen konnte.

Reichen Sie weiters die zitierten Rechtsgutachten der jeweiligen Rechtsvertreter in Kopie ein, welche die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung nachweisen.

Nehmen Sie darüber hinaus selbst zusammenfassend Stellung, weshalb im konkreten Fall ein gemeinsamer Irrtum vorliegt, der auch wesentlich ist.

Reichen Sie nach Möglichkeit Judikate, insbesondere des OGH ein, welche mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar sind und hinsichtlich welcher die Aufhebungsklage erfolgreich gewesen ist.

Wann erfolgt die Einverleibung des Eigentumsrechts von [Bf.] im Grundbuch?“

Dazu wurde von der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 25. Juli 2018 – bei gleichzeitiger Übermittlung einer Nebenvereinbarung zum Kaufvertrag vom 22.12.2015, einer

Beurteilung des Sachverhaltes der Rechtsanwaltskanzlei ***5*** vom 27.04.2018 und der Stellungnahme des Rechtsanwaltes ***6*** vom 30.04.2018 - Folgendes ausgeführt:

*„Mit Kaufvertrag vom 22.12.2015 wurde die Liegenschaft ***Adr_Grst***, von unserem Mandanten an die ***1*** Privatstiftung verkauft.*

Zusätzlich zum schriftlich ausformulierten Kaufvertrag wurde eine Ergänzung (Nebenvereinbarung) zum Kaufvertrag ebenfalls schriftlich festgehalten – wie in Punkt 10.2. des Kaufvertrages als Erfordernis angeführt (Nebenvereinbarung anbei). (lt. Punkt 10.2. des Kaufvertrages: „... Änderungen oder Ergänzungen dieses Kaufvertrages und seiner Beilagen bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform ...“.)

In besagter Nebenvereinbarung ist im Punkt 3.1., 3. Teilstrich festgehalten, dass „... gemeinsames Motiv der Vertragsparteien und Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages der Umstand ist, dass sämtliche Steuern und Gebühren ... ausgehend vom Kaufpreis von EUR 487.000 nicht aber einem höheren Wert ... endgültig festgesetzt werden. Andernfalls entspricht der Erwerbsvorgang nicht dem Gewollten und ist von den Vertragsparteien auch nicht gewünscht.“

Da bei der Berechnung der Immobilienwertsteuer, mit Bescheidebegründung vom 26.03.2018 ein Veräußerungserlös vor Abzug des Wohnrechtes herangezogen wurde, liegt eine wesentliche Voraussetzung für das Rechtsgeschäft nicht vor. Daher liegt ein gemeinsamer Irrtum vor, der, bestätigt durch die Stellungnahmen zweier Rechtsanwaltskanzleien, wesentlich ist.

Wie in Punkt 3.3.angeführt, sollten diese in der Nebenvereinbarung angeführten Vereinbarungen im Außenverhältnis nicht aufgedeckt werden oder über die Urkundensammlung öffentlich einsehbar sein.

*Anbei erhalten Sie darüber hinaus die Beurteilung des Sachverhaltes der Rechtsanwaltskanzlei ***5*** Rechtsanwälte. Diese kommen zu dem Schluss, dass der Ansatz eines höheren Kaufpreises zur Berechnung sämtlicher Steuern und Gebühren, als jener in der Nebenvereinbarung festgesetzter, einen beachtlichen gemeinsamen Geschäftsirrtum darstellt und eine darauffolgende Anfechtung des Kaufvertrages erfolgversprechend ist.*

*Weiters übermitteln wir anbei die Stellungnahme zur Vertragsaufhebung von Rechtsanwalt ***6*** vom 30.04.2018. Auch dieser kommt zu dem Schluss, dass die Voraussetzungen zur gerichtlichen Vertragsaufhebung in Folge Anfechtung einer Partei wegen (gemeinsamen) beachtlichen Geschäftsirrtum vorliegen.*

Die rechtlichen Stellungnahmen der Parteienvertreter haben übereinstimmend festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine gerichtliche Aufhebung für beide Parteien wegen gemeinsamen Irrtums vorlagen. Aus prozessökonomischen Überlegungen haben sich die Parteien – unter Berufung auf die Gutachten – entschlossen, den Kaufvertrag mittels Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 mit ex-tunc Wirkung aufzuheben.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 30.09.2019 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend Folgendes aus:

„Sachverhalt:

Mit 6.10.2006 erwarb der Abgabepflichtige zusammen mit seinem Bruder Mag. ***2***
 3 das Grundstück am ***Adr_Grst***. Die gemeinsame Errichtung eines
 Einfamilienhauses erfolgte anschließend in den Jahren 2008 bis 2012.

Im Zuge eines Schenkungsvertrages am 12.11.2013 schenkte Mag. ***2*** ***3*** dem
 Abgabepflichtigen seine Liegenschaftshälfte; mit 1.1.2014 wiederum schlossen die beiden
 Parteien eine Nutzungsvereinbarung ab, welche dem Nutzer Mag. ***2*** ***3*** ein
 neunundneunzigjähriges Nutzungsrecht an der Liegenschaft einräumte.

Mit 22.12.2015 wiederum verkaufte der Abgabepflichtige die Liegenschaft an die ***1***
 Privatstiftung. Zeitgleich wurde eine Nebenvereinbarung zum Kaufvertrag abgeschlossen, auf
 dessen Inhalt noch Bezug genommen wird.

Im Zuge der Mitteilung nach § 30c Abs. 1 EStG wurde eine Bemessungsgrundlage von Null Euro
 übermittelt, wie auch die Feststellung, dass die Herstellerbefreiung anzuwenden sei. Daraufhin
 wurde mit 3.5.2017 ein Ersuchen um Ergänzung ausgefolgt, im Rahmen dessen um Nachweis
 der Voraussetzungen für die Herstellerbefreiung ersucht worden ist. Auch wurde darauf
 hingewiesen, dass diese Befreiung einen Wertzuwachs des Grundes und Bodens nicht umfasste.
 Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung wurden mit 13.6.2017 vier Beilagen nachgereicht; einerseits
 die Belege zu den Herstellungsaufwendungen, andererseits die Kaufverträge über die
 Anschaffung und die Veräußerung sowie eine Aufstellung über die Ermittlung des
 Veräußerungsverlustes.

Im Zuge eines weiteren Ersuchens um Ergänzung vom 24.7.2017 wurde um Nachreichung eines
 Verkehrswertgutachtens und Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden sowie des
 Gebäudes ersucht. Auch wurde ersucht, den Grund für den niedrigen Kaufpreis anzugeben;
 schlussendlich wurde auch darauf hingewiesen, dass die Herstellerbefreiung nicht für jene
 Gebäudehälfte zur Anwendung kommen könne, welche vom Bruder unentgeltlich erworben
 worden ist.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 24.8.2017 wurde zum Sachverhalt Stellung
 genommen und darauf hingewiesen, dass das Objekt mit einem Nutzungsrecht belastet sei,
 welches den Veräußerungserlös entsprechend reduziere – jenes Recht, auf das bereits Bezug
 genommen worden ist.

Mit 28.3.2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 erlassen im Zuge dessen die
 Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung mit 274.045,04 Euro festgesetzt worden sind.
 Dieser Betrag setzt sich einerseits aus der Hälfte zusammen, für welche die Herstellerbefreiung
 zusteht, weil dem Abgabepflichtigen wirtschaftlich die Bauherreneigenschaft zukommt
 (Veräußerungsgewinn iHv 106.986 Euro) sowie aus jener Hälfte, die unentgeltlich übertragen
 worden ist und dessen Veräußerungsgewinn somit auch den Substanzgewinn des Hauses
 umfasst (iHv 167.058,04 Euro).

Mit 25.5.2018 wurde innerhalb der rechtzeitig verlängerten Rechtsmittelfrist, die
 Bescheidbegründung wurde erst mit 4.4.2017 [gemeint offenbar 4.4.2018] zugestellt,
 Beschwerde eingebracht. Begründend wurde dargelegt, dass der gegenständliche Kaufvertrag
 vom 22.12.2015 mit Aufhebungsvertrag vom 4.5.2018 aufgehoben worden ist. Somit lägen die

Voraussetzungen für eine gerichtliche ex-tunc Auflösung vor, was als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu werten sei. Im beigelegten Aufhebungsvertrag wird unter Punkt 1.2. darauf verwiesen, dass in einer zeitgleich mit dem Kaufvertrag abgeschlossenen Nebenvereinbarung die Vertragsteile ihre Motive für den Abschluss des Kaufvertrages dargelegt und zum Geschäftsinhalt gemacht haben. Unter Punkt 1.3. wird auf Rechtsgutachten verwiesen, gemäß welcher die Voraussetzungen für eine gerichtliche Aufhebung vorlägen, weswegen nur aus prozessökonomischen Überlegungen von keiner Partei Klage auf Aufhebung eingebracht werde. Mit 18.6.2018 wurde ein weiteres Ersuchen um Ergänzung ausgefolgt. Es wurde ersucht, darzulegen, inwieweit aufgrund von Punkt 10.2. des Kaufvertrages die Nebenvereinbarung überhaupt Gültigkeit erlangen konnte, sowie diese einzureichen. Weiters wurde ersucht, die genannten Rechtsgutachten einzureichen und Stellung zu nehmen, weswegen ein wesentlicher gemeinsamer Irrtum vorläge.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 25.7.2018 wurden die entsprechenden Unterlagen eingereicht. Der Nebenvereinbarung ist zu entnehmen, dass gemeinsames Motiv der Vertragsparteien und Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages der Umstand sei, dass sämtliche Steuern inklusive der Immobilienertragsteuer ausgehend vom Kaufvertrag von 487.000 Euro, nicht hingegen vom Verkehrswert der Liegenschaft iHv 1.055.000 Euro endgültig festzusetzen seien. Dem Rechtsgutachten ist zu entnehmen, dass an der Geltung der Nebenvereinbarung kein Zweifel bestünde. Hinsichtlich des Irrtums iSd § 871 ABGB wird darauf verwiesen, dass sich, abgesehen von den in der leg. cit. genannten Anfechtungsgründen, auch noch ein vierter Tatbestand herausgebildet habe, nämlich ein gemeinsamer Irrtum beider Parteien.

Ein Motivirrtum sei als beachtlicher Geschäftsirrtum zu qualifizieren, wenn zwischen den beiden Parteien Einvernehmen besteht, dass das Geschäft nur unter den Bedingungen des Motivs abgeschlossen wird.

Auf Grundlage der gültigen Nebenvereinbarungen lägen die Voraussetzungen für eine erfolgreiche gerichtliche Vertragsaufhebung in Folge Anfechtung einer Partei wegen eines (gemeinsamen) beachtlichen Geschäftsirrtums im engeren Sinn gemäß § 871 ABGB vor.

Rechtliche Würdigung:

Unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot stellt die gerichtliche ex-tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum), § 879 ABGB (Nichtigkeit auf Grund eines Verstoßes gegen die guten Sitten; z.B. Wucher); § 932 ABGB (Wandlung) und § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (siehe dazu auch Abschnitt 3.2.9. der Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006). Dies gilt auch für eine Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes auf Grund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären. Die ImmoEst als steuerliche Rechtsfolge eines Geschäfts kann jedoch nicht als Irrtum iSd § 871 ABGB eine gerichtliche ex-tunc-Vertragsauflösung begründen (OGH 29.9.2015, 8 Ob

46/15w; OGH 3.7.1979, 2 Ob 529/79).

In der Entscheidung vom 29.9.2015 (8 Ob 46/15w) hat der OGH ausgesprochen, dass ein bloßer Irrtum über steuerliche Rechtsfolgen eines Geschäfts (hier ImmoEST) unbeachtlich ist (also ein Motivirrtum vorliegt).

In der Entscheidung vom 3.7.1979 (2 Ob 529/79) wurde ein gemeinsamer Irrtum über den Verlust der GrEST-Befreiung als unwesentlicher Geschäftsirrtum gesehen und der Urheber des Irrtums musste dem Irregeführten eine angemessene Vergütung leisten. Der Vertrag blieb jedoch aufrecht und wurden nicht ex-tunc angefochten bzw. aufgelöst.

Wie aus beiden Entscheidungen und auch aus der Literatur ersichtlich ist, kann eine Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Motivirrtum nicht immer eindeutig gezogen werden. Gerade in Hinblick auf den Rechtsfolgenirrtum ist zu unterscheiden, ob die Rechtsfolge, über die geirrt wurde, zum Inhalt des Rechtsgeschäfts gehört – also vertragswesentlich ist oder nicht. Trifft dies zu, ist der Irrtum beachtlich bzw. wesentlich und es kommt zu einer ex-tunc-Aufhebung des Vertrages.

Aber unabhängig davon, ob die steuerlichen Rechtsfolgen nun als Geschäfts- oder Motivirrtum eingestuft werden, haben beide OGH-Entscheidungen gemeinsam, dass jeweils keine ex-tunc-Aufhebung des Vertrages vorgenommen worden ist. Somit kann die ImmoEST nicht als Irrtum iSd § 871 ABGB eine gerichtliche ex-tunc-Vertragsauflösung begründen. In weiterer Folge liegt damit auch kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor.

Die Bescheidbeschwerde vom 25.5.2018 ist somit als unbegründet abzuweisen.“

Im **Vorlageantrag** vom 31.10.2019 wurde in der Begründung Folgendes ausgeführt:

„In der Bescheidbegründung vom 30.09.2019, eingelangt am 03.10.2019, wurde ausgeführt, dass gemäß zweier OGH-Entscheidungen (8 Ob 46/15w vom 29.09.2015 und 2 Ob 529/79 vom 03.07.1979) keine ex-tunc-Aufhebung des Vertrages vorgenommen wurde und die ImmoEST nicht als Irrtum iSd § 871 ABGB eine gerichtliche ex-tunc-Vertragsauflösung begründen kann. Ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO würde somit nicht vorliegen.

Erst nach Einbringung der Beschwerde wurde in der Richtlinie RZ 6623 aufgenommen, dass „die ImmoEST als steuerliche Rechtsfolge eines Geschäfts“ nicht als „Irrtum iSd § 871 ABGB eine gerichtliche ex-tunc-Vertragsauflösung begründen (OGH 29.09.2015, 8 Ob 46/15w; OGH 3.7.1979, 2 Ob 529/79)“ kann.

Die genannten OGH-Judikate sind vom Sachverhalt her jedoch nicht vergleichbar mit dem vorliegenden Fall. Dazu nehmen wir, namens und auftrags unseres Mandanten wie folgt Stellung:

1. Die rechtliche Würdigung der Behörde geht am Kern der Thematik eines gemeinsamen Irrtums vorbei:

Grundsätzlich richtig dürfte auch die Behörde nicht bezweifeln, dass ein gemeinsamer Irrtum die Parteien zur Anfechtung des Vertrages gemäß § 871 ABGB berechtigt. Ebenso erkennt die Behörde, dass ein bloßer Motivirrtum unbeachtlich wäre, (auch) ein Rechtsfolgenirrtum aber zur Anfechtung des Vertrages mit ex-tunc-Wirkung führen kann, wenn die Rechtsfolge, über die

geirrt wurde, zum Inhalt des Rechtsgeschäftes gehört (siehe etwa zur Relevanz eines gemeinsamen Geschäftsirrtums, selbst wenn er bloß die Kalkulation eines Geschäfts betrifft, die umfangreichen Nachweise zu RIS Justiz RS0014927).

Genau dies ist aber im konkreten Fall verwirklicht, zumal in Punkt 3. der Nebenvereinbarung zum Kaufvertrag das Motiv für den Abschluss des Kaufvertrages zur wesentlichen Geschäftsgrundlage erhoben und sogar explizit festgehalten wurde, dass der Nichteintritt des dargelegten Motivs jeden der Vertragsparteien zur Anfechtung des Vertrages mit ex-tunc-Wirkung berechtigt.

Die dargestellten Rechtsfolgen des Vertrages waren also nicht bloßes Motiv, sondern tatsächlich rechtsgeschäftlicher Inhalt!

2. Dass genau dieser Irrtum über die Rechtsfolgen des Kaufvertrages – nämlich die Nichtfestsetzung von Steuern, ausgehend vom Kaufpreis von € 487.000,00, nicht aber von einem höheren Wert – eingetreten ist, bezweifelt auch die Behörde zu Recht nicht.

3. Dem gegenüber lag der Entscheidung 8 Ob 46/15w, auf welche sich die Behörde stützt, ein völlig anderer Sachverhalt zugrunde, als es dort um die Aufklärungspflicht eines Maklers über die Immobilienvertragssteuer und die Frage ging, wem der Makler zuzurechnen sei.

Primär ging es darum, dass die Zurechenbarkeit des Irrtums des dort Beklagten über die Immobilienvertragssteuerpflicht an die Klägerin vom Berufungsgericht nicht als erwiesen angesehen worden war, welche Auffassung der OGH teilte.

Gerade aus den dort enthaltenen Ausführungen des OGH („Die Rechtsansicht des Berufungsgerichts, dass ein Irrtum der Beklagten über die Immobilienvertragssteuerpflicht nicht von der Klägerin veranlasst wurde, weil diese als Käuferin keine Aufklärungspflicht über Nebenkosten traf und der Makler daher auch nicht als ihr Gehilfe bei der Erfüllung solcher Pflichten auftreten konnte, ist keineswegs unvertretbar“) zeigt aber, dass ein Irrtum einer Partei über die Immobilienvertragssteuerpflicht sehr wohl grundsätzlich ein beachtlicher rechtsgeschäftlicher Irrtum sein kann.

Die weiteren Ausführungen des OGH in dieser Entscheidung, ein bloßer Irrtum über steuerliche oder sonstige zwingende Rechtsfolgen eines Geschäftes, über die der Vertragspartner nicht aufklären musste, ist unbeachtlich, ist daher auch nur in diesem Lichte zu sehen – auch aus diesem Aspekt ein mit der hier vorliegenden Konstellation ein nicht vergleichbarer Sachverhalt: Anders als im hier vorliegenden Sachverhalt haben die Parteien nämlich in 8 Ob 46/15w die steuerlichen Rechtsfolgen ihres Rechtsgeschäfts gerade nicht als Motiv für dessen Abschluss vereinbart gehabt – diesen markanten Unterschied übergeht die Behörde aber!

4. Was in der Entscheidung 2 Ob 529/79 vom OGH judiziert wurde, kann mangels – soweit ersichtlich – Veröffentlichung dieser Entscheidung nicht nachvollzogen werden.

Folgt man dem Zitat in der angefochtenen Entscheidung, wurde aber auch dort die Grunderwerbsteuerbefreiung eben nicht zum gemeinsamen Motiv und rechtsgeschäftlichen Inhalt über den Vertrag erhoben. Auch dieser Sachverhalt unterscheidet sich sohin maßgeblich vom hier vorliegenden!

5. Um es auf den Punkt zu bringen:

Dass ohne gesonderte Abrede zwischen den Parteien steuerliche Auswirkungen eines Vertrages nicht zur Irrtumsanfechtung berechtigen mögen, ändert nichts daran, dass genau das Gegenteil gilt, wenn die Parteien dieses Motiv zum Rechtsgeschäftsinhalt erhoben haben – gerade dies ist aber hier der Fall!“

In der am 03.03.2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung wiederholten die Parteien die Standpunkte aus den bisherigen Schriftsätzen.

Die steuerliche Vertretung ergänzte (mit Hinweis auf den ABGB-Kommentar Bydlinski/Perner/Spitzer zu § 871), dass ein Rechtsfolgenirrtum zwar grundsätzlich als Motivirrtum unbeachtlich sei; anders dann, wenn die betreffende Rechtsfrage in den Verhandlungen und damit in den Vertrag einbezogen worden seien und so einen Geschäftsirrtum ausgelöst habe. Es werde auch auf Entscheidungen des OGH zu Rechtssatznummer RS0016243 verwiesen, wonach ein Rechtsgeschäft wegen erfolgreicher Anfechtung wegen Irrtums mit Wirkung ex-tunc beseitigt werde. In diesem Zusammenhang werde auch Punkt 3.2.6. der rechtlichen Beurteilung der Rechtsanwaltskanzlei ***5*** vom 27.04.2018 genannt. Auch in den Richtlinien werde dazu die gerichtliche Aufhebung bzw. die Möglichkeit einer außergerichtlichen Aufhebung explizit dargestellt.

Der Amtsvertreter entgegnete, dass im Rummel-Kommentar zum ABGB bereits ausgeführt worden sei, dass ein Rechtsfolgenirrtum ein unbeachtlicher Motivirrtum sei und diese Frage sei auch mit dem Fachbereich ausführlich erörtert worden.

Bezugnehmend auf das OGH-Judikat zu GZ 8Ob 46/15w, welches sich gerade auf die Immobilienertragsteuer beziehe, werde festgehalten, dass ein bloßer Irrtum über steuerliche oder sonstige zwingende Rechtsfolgen eines Geschäfts, über die der Vertragspartner nicht aufklären habe müssen, unbeachtlich sei.

Befragt zu den prozessökonomischen Gründen gab die steuerliche Vertretung an, dass damit gemeint sei, einen Prozess nicht führen zu müssen, der lediglich Gerichtskosten verursache, wobei die beklagte Partei keine stichhaltigen Einwände mehr vorbringen könne. Man habe sich einen von vornherein aussichtslosen Prozess ersparen wollen.

Hätte man die Nebenvereinbarung in den Kaufvertrag integriert, wäre dieser in der Urkundensammlung des Grundbuchs für jedermann ersichtlich gewesen und damit hätte man die Steuerbehörde darauf aufmerksam gemacht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2007 kauften der Beschwerdeführer (Bf.) und sein Bruder Mag. ***2*** ***3*** die ***Grst***, bestehend aus mehreren Grundstücken, ***Adr_Grst***, je zur Hälfte um insgesamt 254.980,00 Euro (Kaufpreis 244.000,00 Euro, Nebenkosten 10.980,00 Euro).

In den Jahren 2008 bis 2012 wurde gemeinsam ein Einfamilienhaus um 465.901,92 Euro errichtet.

2013 schenkte ***2*** ***3*** seinem Bruder (dem Bf) seinen Hälfteanteil.

Es wurde eine Nutzungsvereinbarung vom 1.1.2014 abgeschlossen, in der der Bf. seinen Bruder die Nutzung der Liegenschaft zu Wohnzwecken auf 99 Jahre unentgeltlich einräumte.

Am 22.12.2015 wurde zwischen dem Bf. und der ***1*** Privatstiftung ein notariell beglaubigter Kaufvertrag geschlossen:

Danach verkaufte und übergab der Bf. an die Käuferin die gegenständliche Liegenschaft mit allen Rechten und Pflichten, wobei bestehende bücherliche und außerbücherliche Lasten zur Kenntnis genommen und übernommen werden (Punkt „2. Kaufvereinbarung“). Es wurde ein Kaufpreis von Euro 487.000,00 vereinbart. Vom Verkäufer werde eine allenfalls anfallende Immobilienertragsteuer in die treuhändige Verwahrung auf das Konto der Notariatskanzlei überwiesen (Punkt „3. Kaufpreis, Fälligkeit“). Die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaft erfolgte mit Kaufvertragsunterzeichnung durch die Parteien (Punkt „5. Übergabe, Stichtag“).

Der Kaufpreis wurde entsprechend eines vor dem Verkauf in Auftrag gegebenen Gutachtens ermittelt, wobei vom Wert der Liegenschaft iHv Euro 1.055.000 ein Wert für die Nutzungsrechte iHv Euro 568.000 abgezogen wurde.

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 28.03.2018 wurden die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung mit Euro 274.045,04 Euro festgesetzt. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen: aus jener Hälfte, für welche die Herstellerbefreiung zusteht (Veräußerungsgewinn iHv Euro 106.986), sowie aus jener Hälfte, die dem Bf. unentgeltlich übertragen worden ist (Veräußerungsgewinn iHv Euro 167.059,04).

Am 04.05.2018 wurde zwischen dem Bf. und der ***1*** Privatstiftung ein notariell beglaubigter Aufhebungsvertrag zum Kaufvertrag vom 22.12.2015 abgeschlossen, wonach der Kaufvertrag wegen gemeinsamen Irrtums aufgehoben werde, sodass dieser keinerlei Rechtswirksamkeit entfalte und sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag somit extunc aufgehoben und erloschen worden sein sollen.

Im Aufhebungsvertrag wurde auf eine Nebenvereinbarung zum Kaufvertrag Bezug genommen. Das diesbezügliche Schreiben und somit deren Inhalt wurde erst nach Ersuchen der belangten Behörde mit Vorhaltsbeantwortung vom 18.06.2018 übermittelt. In dieser Nebenvereinbarung wurde festgehalten, dass gemeinsames Motiv der Vertragsparteien und Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages der Umstand sei, dass sämtliche Steuern inklusive der Immobilienertragsteuer ausgehend vom Kaufvertrag auf Basis von Euro 487.000 und nicht vom Verkehrswert der Liegenschaft iHv Euro 1.055.000 endgültig festzusetzen seien. Andernfalls entspreche der Erwerbsvorgang nicht dem Gewollten und sei von den Vertragsparteien nicht gewünscht worden. Sollte dieses von beiden Vertragsparteien erhobene Motiv nicht eintreten oder nachträglich wegfallen, würde dies einen Irrtum der Vertragsparteien darstellen, der jeden der Vertragsparteien zur Anfechtung dieses Vertrages mit ex-tunc-Wirkung berechtige.

Diese Nebenvereinbarung zum Kaufvertrag wurde – im Gegensatz zum notariell beglaubigten Kaufvertrag vom 22.12.2015 und notariell beglaubigten Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 – nicht notariell beglaubigt. Die gegenständliche Nebenvereinbarung wurde der belangten Behörde – obwohl bereits in der Beschwerde darauf Bezug genommen wurde – erst nach Ergehen des dritten Ersuchens um Ergänzung vorgelegt.

Das Liegenschaftsgeschäft wurde mit Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 rückgängig gemacht.

Das Eigentumsrecht an der gegenständlichen Liegenschaft wurde wieder auf den Bf. rückübertragen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen.

Nach Punkt 10.2. des Kaufvertrages vom 22.12.2015, mit dem der Bf. die gegenständliche Liegenschaft an die ***1*** Privatstiftung veräußerte, „gibt dieser Vertragstext **alle Absprachen der Vertragsparteien wieder**“.

Diese vertragliche Regelung widerspricht der Darstellung des Bf., dass die mit 22.12.2015 datierte Nebenvereinbarung zum Kaufvertrag auch am 22.12.2015 abgeschlossen wurde, wonach gemeinsames Motiv der Vertragsparteien und Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages sei, dass die Immobilienertragsteuer ausgehend vom Kaufpreis von 487.000 Euro und nicht von einem höheren Wert (insbesondere nicht dem Verkehrswert der Liegenschaft von 1.055.000 Euro) zu berechnen sei.

Dass neben dem Kaufvertrag eine Nebenvereinbarung mit gleichem Datum existiert, wurde im Abgabungsverfahren erstmals in der Beschwerde erwähnt und erst nach weiteren Ersuchen um Ergänzung im Juni 2018 nachgereicht.

Auch dass die Nebenvereinbarung - im Gegensatz zum Kaufvertrag - nicht notariell beglaubigt wurde, lässt darauf schließen, dass diese Dokumente nicht gleichzeitig verfasst wurden.

Sowohl der Kaufvertrag vom 22.12.2015 als auch der Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 wurden jedenfalls notariell beglaubigt abgeschlossen.

Das erkennende Gericht kommt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die Nebenvereinbarung nicht im Zuge des Kaufvertrages entstanden ist, sondern vielmehr davon auszugehen ist, dass diese Vereinbarung in Reaktion auf die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer mit gegenständlichem Bescheid verfasst wurde.

Sofern sich der Bf. unsubstantiiert damit verantwortet, dass die Formulierung im Vertragstext (im Punkt 10.2.) *„vom Vertragsverfasser gewählt werden musste, da das Grundbuch ansonsten allfällig bestehende Nebenvereinbarungen verlangen und in der Urkundensammlung öffentlich zugänglich machen würde“*, handelt es sich hierbei nach Ansicht des erkennenden Gerichtes lediglich um eine Schutzbehauptung.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Nebenvereinbarung nicht im Kaufvertrag vom 22.12.2015 integriert wurde und sie in der Urkundensammlung des Grundbuches nicht ersichtlich sein soll.

Das in der Nebenvereinbarung beschriebene Motiv für den Abschluss des Kaufvertrages vom 22.12.2015, die Immobilienertragsteuer ausgehend vom Kaufpreis von 487.000 Euro und nicht von einem höheren Wert zu berechnen, worin ein gemeinsamer wesentlicher Geschäftsirrtum erblickt werden kann, der nachweislich den Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung wegen Irrtums (§ 871 ABGB) entsprechen soll, sodass ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliegt und zur Rückabwicklung der mit dem Grundstückskauf steuerlichen Konsequenzen mit Wirkung ex tunc führt, ist aus Sicht des Bf. ein essentieller Bestandteil des Vertrages. Eine separate Errichtung dieser beiden Vereinbarungen ist nicht nur aus „vertragsökonomischen“ Gründen nicht nachvollziehbar, es wird jedenfalls die Beweissicherung erschwert.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruchs durch nachträgliche Dispositionen (rückwirkende Rechtsgeschäfte) des Abgabepflichtigen ausgeschlossen (vgl. z.B. VwGH 26.01.2011, 2007/13/0084).

Nach § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

Gemäß § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2012 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs 2) anzuwenden ist.

Bei Grundstücksveräußerungen entsteht die Einkommensteuerschuld nach der Maßgabe des § 30 EStG 1988 grundsätzlich mit dem Abschluss eines zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes und des damit verbundenen Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück auf den Erwerber.

Erwägungen

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob der zwischen dem Bf. und der ***1*** Privatstiftung vereinbarte Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 zu einem rückwirkenden Wegfall der aufgrund des Kaufvertrages vom 22.12.2015 eingetretenen Steuerpflicht für private Grundstücksveräußerungen führt.

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen.

Als Veräußerungserlös sind alle wirtschaftlichen Vorteile zu zählen, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (vgl. VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0029; 28.11.2000, 97/14/0032, jeweils mwN). Dazu zählt neben dem vereinbarten Kaufpreis insbesondere auch der Wert der vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist dem Bf. aus der Veräußerung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft neben dem Kaufpreis durch die Übernahme des

Nutzungsrechtes durch die Privatstiftung ein wirtschaftlicher Vorteil erwachsen. Es stellt dies eine Gegenleistung dar, die den Veräußerungserlös erhöht und daher neben dem Kaufpreis zum Veräußerungserlös gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 gehört.

Die Höhe der Gegenleistung ist nach dem Ausmaß der Bereicherung des bisherigen Schuldners zu bemessen.

Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass das Eigentum mit allen Rechten und Pflichten so, wie der Verkäufer den Vertragsgegenstand bisher benützt und besessen hat sowie zu benützen und besessen berechtigt war, verkauft wird, wobei bestehende außerbücherliche Lasten zur Kenntnis genommen und übernommen werden (vgl. Punkt 2 des Kaufvertrages).

Zur Gegenleistung zählt daher neben dem Kaufpreis auch die Übernahme des (bloß schuldrechtlich eingeräumten) Nutzungsrechtes, zumal der Bf. als Verkäufer mit dem gesamten Betrag bereichert wurde. Diese Rechtsfrage ist im Beschwerdefall nicht strittig.

Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte (VwGH 15.07.1998, 96/13/0039; 25.05.2000, 2000/16/0066-0071; 30.04.2003, 2002/16/0271; 26.01.2011, 2007/13/0084), ungeachtet ihrer zivil- oder unternehmensrechtlichen Zulässigkeit, nicht zum Wegfall gebracht werden; es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen (vgl. VwGH 19.04.2023, Ro 2022/13/0018; VwGH 02.07.2021, Ra 2019/13/0088).

Für den Bereich der Grunderwerbsteuer hat der Gesetzgeber nach § 17 GrEStG ausdrücklich geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Entstehung der Steuerschuld rückgängig gemacht werden kann.

Eine solche gesetzliche Regelung ist für die Immobilienertragsteuer ausdrücklich nicht vorgesehen.

Die Immobilienertragsteuer wurde durch den Liegenschaftsverkauf iVm der Bezahlung des Kaufpreises ausgelöst. Eine Rückabwicklung ist im EStG nicht geregelt. Eine nachträgliche Disposition des Steuerpflichtigen kann nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften den bereits entstandenen Abgabenanspruch nicht rückgängig machen. Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind im EStG somit nicht vorgesehen.

Auch Steuerklauseln können einen Abgabenanspruch nicht nachträglich beseitigen. Unter einer Steuerklausel versteht man die Vereinbarung, dass ein Rechtsgeschäft als aufgehoben oder als überhaupt nicht abgeschlossen gelten soll, falls die Abgabenbehörde an das Geschäft von den Vorstellungen der Partei abweichende abgabenrechtliche Rechtsfolgen knüpft. Eine solche

auflösende Bedingung verhindert weder das Entstehen des Abgabenanspruchs, noch führt sie dazu, dass ihr Eintritt den Abgabenanspruch zum Wegfall bringt (Ritz/Koran, BAO § 4 Rz 11).

Unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot stellt die gerichtliche Ex-tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum), § 879 ABGB (Nichtigkeit auf Grund eines Verstoßes gegen die guten Sitten; zB Wucher), § 932 ABGB (Wandlung) und § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Dies gilt auch für eine Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes auf Grund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem FA) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären (Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 30 Anm. 4; siehe dazu auch BFG 13.04.2018, RV/5100110/2017, Behandlung der VfGH-Beschwerde zu E 2091/2018 mit Beschluss vom 23.09.2019 abgelehnt). Ein bloßer Irrtum über steuerliche oder sonstige zwingende Rechtsfolgen eines Geschäfts (z.B. betreffend ImmoEST-Pflicht), über die der Vertragspartner nicht aufklären musste, ist kein Irrtum iSd § 871 ABGB und führt zu keiner gerichtlichen Ex-tunc-Auflösung (OGH 29.09.15, 8Ob 46/15w).

Eine Rückwirkung und damit ein Wegfall des bereits entstandenen Abgabenanspruches gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 ist nur dann denkbar, wenn von den Parteien in der ursprünglichen Vereinbarung eine Rückwirkung bei Eintritt einer auflösenden Bedingung vorgesehen ist (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 30 Tz 120).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 27.05.1999, 96/16/0038, VwGH 24.11.1994, 92/16/0188) ist die durch eine rechtliche Anfechtbarkeit veranlasste einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes als erfolgreich durchgeführte Anfechtung anzusehen. Zu einer „mit Erfolg durchgeführten Anfechtung“ kann es somit nur kommen, wenn es zufolge „rechtlicher Anfechtbarkeit“ zur Rückgängigmachung kommt. Die Parteien können zwar aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung abgehen. Es kann aber nicht in ihrem Belieben stehen, dass die Beteiligten die (steuerlichen) Folgen eines Rechtsgeschäftes nach Belieben gestalten.

Strittig ist, ob die aufgrund einer Vereinbarung der Vertragsparteien – und somit außergerichtlich mit Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 - erfolgte Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 22.12.2015 nachweislich den Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung wegen Irrtums gemäß § 871 ABGB entspricht.

Wie im festgestellten Sachverhalt ausgeführt, ist davon auszugehen, dass die Nebenvereinbarung, wonach gemeinsames Motiv der Vertragsparteien der Umstand sei, die zu entrichtende Immobilienertragsteuer ausgehend vom Kaufpreis von 487.000 Euro festzusetzen und das genannte Motiv explizit zur Geschäftsgrundlage erhoben wurde, nicht gleichzeitig mit dem Kaufvertrag abgeschlossen wurde.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist in der Vereinbarung der beiden Parteien, „den Kaufvertrag wegen gemeinsamen Irrtums ex tunc aufzuheben“, kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu sehen.

Durch den vorliegenden Aufhebungsvertrag vom 04.05.2018 erfolgte zwar eine Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 22.12.2015 und führte dazu, dass das Eigentum an der Liegenschaft wieder auf den Bf. rückübertragen wurde.

Bei einer zivilrechtlichen Rückwirkung ist aber grundsätzlich von einer Vertragsauslösung ex nunc auszugehen (Kietaihl in Kletacka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 897 Rz 46).

Bei zivilrechtlicher Anknüpfung in Abgabentatbeständen kommt die erfolgreiche Anfechtung (insbesondere wegen Willensmängeln iSd §871 ABGB) nur dann als rückwirkendes Ereignis (iSd § 295a BAO) in Betracht, wenn die Anfechtung zivilrechtlich ex tunc (rückwirkend) wirkt.

Nach Punkt 10.2. des Kaufvertrages vom 22.12.2015 gibt dieser Vertragstext alle Absprachen wieder. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass die Nebenvereinbarung als für die Rechtsansicht des Bf. wesentlicher Vertragsbestandteil nicht im Kaufvertrag Eingang gefunden hat und lediglich in nicht beglaubigter Ausfertigung (im Gegensatz zum Kaufvertrag) vorliegt, sodass in Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen wird, dass die Nebenvereinbarung erst im Zuge der Erstellung des Aufhebungsvertrages im Zeitraum Mai 2018 erstellt worden ist und nicht im Dezember 2015.

Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Rückabwicklung aufgrund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien nachweislich den Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung entspricht, erübrigt sich daher.

Aus all diesen Gründen ist der erwähnte Aufhebungsvertrag nicht als Ereignis iSd § 295a BAO zu sehen, dem Rückwirkung dergestalt zukommt, dass - wie vom Bf. begehrt - von einer Besteuerung der erwähnten Liegenschaft Abstand zu nehmen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (Beweiswürdigung), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. z.B. VwGH 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/160006).

Wien, am 16. März 2026