

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des FA für Gebühren und Verkehrsteuern vom 24. November 2009 betreffend *Wiederaufnahme* des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und *Grunderwerbsteuer* im wiederaufgenommenen Verfahren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 28. Juli 2005 wurde zwischen der K GmbH als Verkäuferin und Käufer ein Kaufvertrag abgeschlossen.

Die verkaufende Partei ist außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ x. Die Verkäuferin ist Wohnungseigentumsorganisator und sollen die Käufer Wohnungseigentum an TOP Nr. 2, 10, 11 und 12 mit vorläufig festgesetzten 12/100 Anteilen der oa. Liegenschaft erwerben. Die gegenständlichen Wohnungen sind teilweise sanierungsbedürftig. Laut Punkt § 1 des Vertrages liegen die Sanierungskosten erheblich unter der Hälfte des Neuherstellungswertes, weshalb der Vertrag nicht der BTVG unterliegt. Der Kaufpreis in Höhe von EUR 144.000 ist binnen 14 Tagen zu entrichten.

Die kaufende Partei erteilte gemäß § 5 des Vertrages bereits heute sämtliche erforderliche Zustimmungen zum Dachbodenausbau samt Lifterrichtung sowie Wohnungseigentumsbegründung. Die kaufende Partei leistet Gewähr dafür, dass der kaufenden Partei durch einen solchen Dachbodenausbau keinerlei Kosten erwachsen.

Für diesen Erwerbsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 1.440 selbst berechnet. Mit Bescheid vom 8. März 2007 setzte das Finanzamt gemäß § 201 BAO gegenüber der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 2.520 fest.

Eine am selben Tag wie der Kaufvertrag und zwischen denselben Vertragsteilen unterzeichnete Vereinbarung betreffend durchzuführender Sanierungsarbeiten wurde dem Finanzamt nicht angezeigt. Nach § 2 dieser Vereinbarung verpflichteten sich die

Käufer zusätzlich zur Kaufvertragssumme, die Entrichtung von EUR 96.000 an die Veräußerin für die gemäß der beiliegenden Ausstattungsbeschreibung durchzuführenden Sanierungsarbeiten zu übernehmen. Die verkaufende Partei verpflichtete sich zur Sanierung und Fertigstellung der gegenständlichen Wohnungen bis spätestens 30.6.2006.

Anlässlich einer vom Finanzamt am 9.11.2009 durchgeföhrten Vernehmung der Beschwerdeführerin wegen des Verdachtes der Grunderwerbsteuerverkürzung durch Angabe einer zu geringen Gegenleistung, gab die Bf. bekannt, dass sich ihr geschiedener Ehemann um den Erwerb von Vorsorgewohnungen bemüht habe und dieser finanzielle Unterstützung von ihr benötigt hätte. Die Bf. sei bereit gewesen, die Wohnungen gemeinsam zu erwerben, wobei die betreffenden Verhandlungen von ihrem Mann geföhrt worden seien. Zwei der seinerzeit erworbenen Wohnungen seien an die Veräußerin zurück verkauft worden. Der Rückkauf sei allerdings mangels finanzieller Mittel nie durchgeföhrt worden. Ihr geschiedener Ehegatte befindet sich im Konkurs und seien die beiden Wohnungen zwangsversteigert worden.

Der Käufer gab im Zuge seiner Vernehmung bekannt, dass der Erwerb der Wohnungen incl. der Sanierungen von Beginn an als Paket angeboten worden sei. Eine Sanierung der Wohnungen habe allerdings nicht stattgefunden. Am 2.11.2007 sei beim Rechtsanwalt eine Rückabwicklungsvereinbarung unterzeichnet worden. Mangels Rücküberweisung der Kaufvertragssumme sei die Rückübertragung jedoch nicht durchgeföhrt worden. Die Wohnungen seien 2009 versteigert worden.

In der Folge wurde dem Finanzamt die am 2.11.2007 zwischen der K GmbH als Käuferin und der Beschwerdeführerin sowie ihrem geschiedenen Gatten als Verkäufer abgeschlossene Vereinbarung vorgelegt. Darin wurde der Kaufvertrag vom 28.7.2005 hinsichtlich der Anteile 5/100 für die Wohnungen 10,11 und 12 einvernehmlich rückwirkend aufgelöst und rückabgewickelt. Die Käuferin verpflichtete sich zur Rückzahlung des Kaufpreises samt einer pauschalen Abgeltung der anteiligen Sanierungsaufwendungen in Höhe von EUR 160.000 an die Verkäuferin zu entrichten. Der Vertragsverfasser wird beauftragt, die Grunderwerbsteuer betreffend den aufgelösten Kaufvertrag zurückzufordern und an die kaufende Partei auszu folgen.

Vom Finanzamt wurde das Verfahren mit Bescheid vom 24.11.2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und der Grunderwerbsteuerbescheid vom 8.3.2007 aufgehoben. Mit Bescheid im wiederaufgenommenen Verfahren wurde nunmehr Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 4.200 festgesetzt. Die Wiederaufnahme wurde mit der Übernahme der Sanierungskosten zusätzlich zum Kaufpreis begründet.

Die dagegen am 16.12.2009 eingebrochene Berufung wurde damit begründet, dass der Betrag von 48.000 € für die Sanierungskosten nicht geflossen sei. Lediglich der Kaufpreis in Höhe von 72.000 € sei entrichtet worden. Die Sanierung sei nicht durchgeföhrt worden. Am 29.1.2009 erfolgte die Erteilung des Zuschlages der je 6/100 Anteile der Liegenschaften xx um das Meistbot von EUR 90.000.

Mit Vorhalt vom 29.1.2010 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, bekannt zu geben, welche Sanierungsarbeiten laut Vereinbarung vom 28.7.2005 geplant waren und ob diese nun von einer anderen Firma durchgeführt werden. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit BVE vom 12.1.2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Vertragsgegenstand sei eine sanierte Wohnung gewesen, weshalb die Sanierungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sei. Zu einer Rückabwicklung des seinerzeitigen Kaufvertrages sei es nicht gekommen.

Mit Beschluss vom 1.12.2010 wurde über das Vermögen der Beschwerdeführerin ein Insolvenzverfahren eröffnet, welches mit 19.10.2011 wieder aufgehoben wurde. Ein Zahlungsplan wurde rechtskräftig bestätigt.

Über das Vermögen der K GmbH wurde mit Beschluss vom 24.3.2006 Konkurs eröffnet. Nach rechtskräftiger Bestätigung des am 21.6.2006 angenommenen Zwangsausgleiches wurde der Konkurs aufgehoben. Wegen Vermögenslosigkeit wurde die Firma am 30.12.2008 gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht. Am 29.1.2009 wurde die 6/100 Anteile der Liegenschaften xy auf Grund der Versteigerungsbedingen den Meistbietenden zugeschlagen.

Vom Insolvenzverwalter wurde ohne nähere Ausführungen der Vorlageantrag gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 *GrEStG* 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsgeschäfte auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach dem im § 1 Abs. 1 Z 1 *GrEStG* festgelegten Grundsatz wird also die Steuerpflicht durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet; ein Eigentumserwerb ist zur Auslösung der Grunderwerbsteuerpflicht gerade nicht erforderlich. Die Steuerpflicht entsteht mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges, das ist mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, mit dem der Anspruch auf Übereignung entsteht. Mit Unterfertigung des Kaufvertrages vom 28.7.2005 wurde demnach ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 *GrEStG* steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht und ist die Steuerschuld entstanden.

Maßgebend für die Beurteilung ob ein *einheitlicher* Kaufvertrag oder zwei gesonderte Verträge geschlossen wurden, ist nicht die äußere Form der Verträge, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Verträge, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) zu ermitteln ist (VwGH 21. 12. 1970, 500/70). Es kommt also bei der abgabenrechtlichen Beurteilung des Erwerbsvorganges darauf an, welche Sache in welchem Zustand nach dem Willen der Vertragsparteien verkauft bzw. gekauft werden soll (VwGH 29. 6. 1972, 753/71).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 *GrEStG 1987* ist bei einem Kauf *Gegenleistung* der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer verbleibenden Nutzungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist *Gegenleistung* auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs. 1 *GrEStG*) oder ein Anteil an einem Grundstück (§ 2 Abs. 3 Satz 2 *GrEStG*) sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen.

Maßgebend für die Beurteilung ob ein *einheitlicher Kaufvertrag* oder zwei gesonderte Verträge geschlossen wurden, ist nicht die äußere Form der Verträge, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Verträge, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) zu ermitteln ist (VwGH 21. 12. 1970, 500/70). Es kommt also bei der abgabenrechtlichen Beurteilung des Erwerbsvorganges darauf an, welche Sache in welchem Zustand nach dem Willen der Vertragsparteien verkauft bzw. gekauft werden soll (VwGH 29. 6. 1972, 753/71).

Im vorliegenden Fall wurden sowohl der Kaufvertrag als auch die dem Finanzamt nicht angezeigte Vereinbarung am 28. Juli 2005 abgeschlossen und besteht hinsichtlich der Vertragsteile Personenidentität. Die Vereinbarung nimmt Bezug auf den Kaufvertrag. Die Käufer verpflichteten sich in § 2 der Vereinbarung ausdrücklich, zusätzlich zur Kaufvertragssumme einen Betrag von EUR 96.000 an die Verkäufer für in der Ausstattungsbeschreibung angeführte Sanierungsarbeiten zu entrichten.

Die beiden Verträge sind daher als wirtschaftliche Einheit anzusehen und ist als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer neben dem anteiligen Kaufpreis in Höhe von € 72.000 auch der in der Vereinbarung festgelegte Preis für die Sanierung in Höhe von € 48.000 anzusetzen. Somit erweist sich die von einer Bemessungsgrundlage von € 144.000 durchgeführte Selbstberechnung als unrichtig. Die Steuer beträgt gemäß § 7 Z 3 *GrEStG* 3,5 %.

Bei den Verkehrssteuern (zu denen auch die Grunderwerbsteuer zählt) gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch später eintretende Ereignisse, insbesondere durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie - wie etwa § 17 *GrEStG*- einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (VwGH 26.2.1981, 15/0439/80, 15/1307/80, VwGH 30.8.1995, 94/16/0295, VwGH 30.4.2003, 2003/16/0008).

Gemäß § 17 Abs.1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, (*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 Rücktrittrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Ist in den Fällen des Abs.1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Steuer entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnungen ist die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird. (§ 17 Abs.4 GrEStG 1987).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 28.10.1998, 98/16/0115,0116)) ist ein Erwerbsvorgang dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, welche er vor Vertragsabschluss inne gehabt hatte, wiedererlangt hat.

Nach der Rechtsprechung des VwGH 26.05.2011, 2011/16/0001 kommt es bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges iSd § 17 Abs.1 GrEStG 1987 vorliegt, nur darauf an, dass der Verkäufer durch einen der in leg.cit. genannten Rechtsvorgänge seine ursprüngliche Rechtsstellung wieder erlangt.

Aus der Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass der Kaufvertrag vom 28.7.2005 auf die im Vertrag bedungene Weise, wegen einer Verletzung von Vertragsbestimmungen, nicht erfüllt worden war und daher ein Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung dieses Vertrages gegeben war. Laut diesem Vertrag ist bereits bei Vertragsunterfertigung das Grundstück von der Verkäuferin ordnungsgemäß übergeben sowie die Zustimmung zur Eintragung der Beschwerdeführerin im Grundbuch gegeben worden.

Durch die am 2.11.2007 zwischen der K GmbH als Käuferin und der Beschwerdeführerin sowie ihrem geschiedenen Gatten als Verkäufer abgeschlossene Vereinbarung erlangte die ursprüngliche Verkäuferin der Liegenschaftsanteile keineswegs ihre ursprüngliche Rechtsstellung. Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Die Beschwerdeführerin hat die Gegenleistung nicht an die Firma L zurückgestellt und wurden die Liegenschaftsanteile der Beschwerdeführerin am 29. Jänner 2009 zwangsversteigert. Die Firma L hatte somit keine Möglichkeit über die gegenständlichen Liegenschaftsanteile zu verfügen. Von einer Wiedererlangung jener Verfügungsmacht, welche die Firma vor Abschluss des Kaufvertrages vom 28.7.2005 hatte, kann im vorliegenden Fall keine Rede sein. Der Kaufvertrag vom 28.7.2005 wurde somit nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht.

Da sich im vorliegenden Fall die vorgenommene Selbstberechnung als unrichtig erwies, hat das Finanzamt zu Recht die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO im wiederaufgenommenen Verfahren mit 3,5 % von € 120.000 = € 4.200 bescheidmäßig festgesetzt.

Zulässigkeit einer 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 Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 10. August 2015