

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Grohs Hofer Rechtsanwälte Gesellschaft m.b.H., Helferstorferstraße 4 Tür 12, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 02.04.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.02.2014, ERFNR betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang:**

Mit Kaufvertrag vom 19.1.2011 erwarb die Bf. (in der Folge kurz: Beschwerdeführerin) von X 70/100 Anteile der Liegenschaft GBNr. bestehend aus den Grundstücken GSTNr. mit der Grundstücksadresse „A“.

Unter Pkt. 6. des Kaufvertrages wird die Errichtung eines Mehrfamilienhauses vereinbart, wobei der Verkäufer die Beschwerdeführerin mit der Ausführung des Bauvorhabens beauftragt.

Als Kaufpreis für die vertragsgegenständliche Liegenschaft wurden € 540.000.- sowie die Aufrechnung der Kaufpreisforderung des Verkäufers mit der Werklohnforderung der Beschwerdeführerin vereinbart.

Die Übergabe bzw. Übernahme des Kaufobjektes an bzw durch die Beschwerdeführerin sollte lt. Pkt. IV. des Kaufvertrages mit Eintritt der in Pkt. IX. dargestellten Bedingung und sohin Rechtskraft des Vertrages folgenden Monatsersten erfolgen.

Die aufschiebende Bedingung in Pkt. IX des Kaufvertrages sah neben dem rechtskräftigen Eigentumserwerb durch die Beschwerdeführerin die Erlangung der rechtskräftigen Baubewilligung zur Errichtung des Gebäudes und in Pkt. X. des Kaufvertrages ein Rücktrittsrecht für den Fall des Nichteintretens der Bedingungen bis 30.6.2013 vor.

Gemäß Punkt XI. des Kaufvertrages sollten sämtliche mit der Errichtung und Verbücherung des Vertrages verbundene Kosten, insbesondere die anfallende Grunderwerbsteuer der Käufer (die Beschwerdeführerin) tragen.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge kurz: belangte Behörde) vom 11.2.2013 wurde hinsichtlich dieses Rechtsvorganges die Grunderwerbsteuer mit € 18.900.- festgesetzt und von der Beschwerdeführerin entrichtet.

Mit Schriftsatz vom 17.10.2013 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer. Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Kaufvertrag vom 19.1.2011 durch die Vereinbarung vom 14.10.2013 (gemeint wohl der 1.10.2013 – Datum der Auflösungsvereinbarung) aufgelöst worden sei.

Die „Auflösungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 19.1.2011“ vom 1.10.2013 hatte nachfolgenden Inhalt (auszugsweise):

*„1.1. Mit Kaufvertrag vom 19.01.2011 veräußerte der Verkäufer an die Käuferin insgesamt 70/100- Anteile an der Liegenschaft GBNr. bestehend aus den Grundstücken GSTNr. mit der Grundstücksadresse „A“. Dieser Kaufvertrag ist nach Eintritt der aufschiebenden Bedingung nach Punkt IX. des Kaufvertrages durch Rechtskraft der zu MA-GZ ergangenen Baubewilligung vom 10.08.2012 in Geltung getreten.*

*1.2. Das Eigentumsrecht der Käuferin wurde noch nicht im Grundbuch der unter 1.1. genannten Liegenschaft eingetragen.*

*II.*

*2.1. Die Vertragsparteien kommen überein, dass der am 19.01.2011 abgeschlossene und mit 10.08.2012 in Rechtskraft erwachsene Kaufvertrag einvernehmlich aufgelöst wird. Festgehalten wird, dass wechselseitig keinerlei Leistungen erbracht wurden.*

*2.2. Die Käuferin hält fest, dass sie keine Fahrnisse auf die Liegenschaft gebracht hat.*

*2.3. Der beim Treuhänder RA erliegende Originalrangordnungsbeschluss für die beabsichtigte Veräußerung zur TZ 123 wird Zug um Zug mit Unterfertigung der Auflösungsvereinbarung an den Verkäufer übergeben.*

*III.*

*3.1. Die Vertragsparteien halten ausdrücklich fest, dass diese Rückabwicklung den Tatbestand des § 17 Abs.2 GrEStG 1987 erfüllt und sie damit die Begünstigung des § 17 Abs.1 Z1 GrEStG 1987 in Anspruch nehmen werden. Der Treuhänder wird von den Vertragsparteien ermächtigt und beauftragt, die notwendigen Anträge bei den*

*zuständigen Behörden zur Refundierung der Grunderwerbsteuer zu stellen, diesen Betrag entgegenzunehmen und an die Käuferin auszubezahlen.*

*3.2. Die Vertragsparteien erklären alle für die Rückabwicklung des Kaufvertrages erforderlichen Erklärungen und Anträge rechtzeitig zu stellen, sowie alle notwendigen Unterschriften abzugeben.“*

Mit Vorhalt vom 30.1.2014 ersuchte die belangte Behörde um eine detaillierte Sachverhaltsdarstellung hinsichtlich der Gründe und des Ablaufes der Auflösung, welcher mit Schreiben vom 12.2.2014 sowie Übermittlung der Auflösungsvereinbarung vom 1.10.2013 und eines weiteren Kaufvertrages zwischen der Y-GmbH und dem ursprünglichen Verkäufer ebenfalls vom 1.10.2013 beantwortet wurde.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 27.2.2014, ERFNR wurde der Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer abgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt:

*„Ein Erwerbsvorgang ist dann iSd § 17 Abs.1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss innehatte.*

*Erfolgt die Aufhebung nur, um den Verkauf des Grundstückes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, ist der frühere Kaufvertrag zwar formal aufgelöst, aber nicht rückgängig gemacht.*

*Da die Voraussetzungen nicht vorliegen, war der Antrag gemäß § 17 abzuweisen.“*

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 2.4.2014 brachte die Beschwerdeführerin vor (auszugsweise):

*„2.1. Mit Kaufvertrag vom 19.01.2011 hat der Beschwerdeführer von X, Geb.Dat., insgesamt 70/100-Anteile an dessen Liegenschaft GBNr. erworben. Als Kaufpreis wurde der Betrag von EUR 540.000,00 vereinbart.*

*Die Bezahlung des Kaufpreises von EUR 540.000,00 wurde durch Aufrechnung der Kaufpreisforderung des Verkäufers mit der Werklohnforderung des Beschwerdeführers für die Errichtung der angeführten Objekte vereinbart.*

*2.2. Sämtliche Gespräche zwischen dem Verkäufer und dem Beschwerdeführer wurden vom damaligen Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer AB geführt. AB ist am 30.01.2011 unerwartet verstorben.*

*2.3. Im Zuge der Abhandlung des Verlassenschaftsverfahrens nach AB wurde dessen Geschäftsanteil am Beschwerdeführer an seine minderjährige Tochter, BC, Geb.Dat. 1, übertragen. Der Geschäftsanteil von AB am Beschwerdeführer entsprach 60% an der gesamten Gesellschaft.*

2.4. In weiterer Folge kam es zu längeren Diskussionen unter den Gesellschaftern des Beschwerdeführers, CD (40%) und mj. BC (60%), vertreten durch ihren gesetzlichen Vertreter, ihre Mutter, DE. Die Gesellschafter kamen zu keiner Einigung über die Realisierung des Projektes auf der GBNr.. Es gab keine Einigung über die Aufbringung der erforderlichen finanziellen Mittel sowie über die vom gesetzlichen Vertreter der minderjährigen Gesellschafterin geforderten Haftungszusagen des anderen Gesellschafters. Der Kaufvertrag vom 19.01.2011 mit X musste daher aufgelöst werden.

2.5. Nach erfolgter Auflösung des Kaufvertrages vom 19.01.2011 wurde zwischen X und der Y-GmbH (FBNr1) über die 70/100—Anteile an der Liegenschaft GBNr. ein Kaufvertrag abgeschlossen. Der in diesem Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis von EUR 540.000,00 sollte mit der Werklohnforderung betreffend die Errichtung der im Kaufvertrag angeführten Einheiten aufgerechnet werden.

2.6. Ergänzend und zusätzlich zu diesem Kaufvertrag wurde zwischen X und der Y-GmbH eine Vereinbarung abgeschlossen.

Nach dieser Zusatzvereinbarung musste vor Unterfertigung des Kaufvertrages von der Firma Y-GmbH bereits mit dem Bau zur Errichtung der im Kaufvertrag definierten Einheiten begonnen worden sein. Festzuhalten ist, dass diese Bauführungen nicht vom Beschwerdeführer beauftragt und auch nicht bezahlt wurden. Mit den Bauführungen wurde nach inhaltlicher Festlegung der Zusatzvereinbarung im Einverständnis mit X bereits am 17.09.2013 begonnen.

Darüber hinaus wurde in dieser Vereinbarung festgelegt, dass der vereinbarte Kaufpreis von EUR 540.000,00 durch eine beim Treuhänder zu hinterlegende Bankgarantie besichert werden muss. Diese Bankgarantie — so wurde es zwischen X und der Y-GmbH vereinbart, soll sich unter Anwendung der Bestimmungen des BTVG nach Erreichen der einzelnen Bauabschnitte reduzieren. Diese Bankgarantie wurde beim Treuhänder hinterlegt.

2.7. Ausdrücklich ist festzuhalten, dass X ohne diese zusätzliche Vereinbarung und auch den Umstand des tatsächlichen Baubeginns bereits vor Abschluss des Kaufvertrages auf der Liegenschaft den Kaufvertrag mit der Firma Y-GmbH nicht abgeschlossen hätte.

2.8. X war an keinerlei Vereinbarungen mit oder Zusagen gegenüber dem Beschwerdeführer gebunden, nach welchen der Kaufgegenstand nach Auflösung des Kaufvertrages mit dem Beschwerdeführer an die Y-GmbH zu verkaufen wäre. Vielmehr war X daran gelegen, den Vertrag vom 19.01.2011 mit dem Beschwerdeführer aufzulösen, da dieser mit dem Bau nicht begonnen hat.

2.9. Ausdrücklich ist festzuhalten, dass X als Verkäufer durch den Abschluss der Auflösungsvereinbarung jene Verfügungsmacht wiedererlangt hat, die er vor Vertragsabschluss innehatte.

X hat aus freien Stücken und nach entsprechender Überlegung, sowie Einräumung verschiedener zusätzlicher Bedingungen und Zusagen, den Kaufvertrag mit der Y-GmbH

*abgeschlossen. Der Verkäufer konnte sohin frei über sein Eigentum verfügen. Wären die zusätzlichen Zusagen — auf denen X beharrte — nicht gemacht worden, hätte X den Kaufvertrag nicht unterschrieben. Er hätte lediglich die Auflösungsvereinbarung unterfertigt.*

*X hatte sohin die von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderte Verfügungsmacht, die er vor Vertragsabschluss hatte, über den Kaufgegenstand wiedererlangt. Vor Unterfertigung des Kaufvertrages mit der Y-GmbH unterschrieb X eine Zusatzvereinbarung, die ihn entsprechend absicherte und ihm bestätigte, dass mit dem Bau auf der Liegenschaft durch Y-GmbH bereits am 17.09.2013, sohin vor Abschluss des Kaufvertrages begonnen wurde.*

*Festzuhalten ist außerdem, dass die Firma Y-GmbH zwar vom Beschwerdeführer vorgeschlagen wurde, jedoch X erst nach Einräumung zusätzlicher Absicherungen bereit war den Kaufgegenstand an diese zu verkaufen. Hätte die Y-GmbH, diese Zusagen nicht gemacht, wäre der neue Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden. Der Kaufvertrag vom 19.01.2011 hingegen wäre jedenfalls aufgelöst worden.*

*Es liegt sohin eine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor, da der Erwerbsvorgang vom 19.01.2011 innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung aufgelöst wurde, und der Verkäufer hierdurch jene Verfügungsmacht wiedererlangt hat, die er vor Vertragsabschluss hatte. Der Verkäufer konnte frei und ohne jegliche Beeinflussung entscheiden, wem und zu welchen Bedingungen er Anteile an seiner Liegenschaft GBNr. veräußert.“*

Mit Beschwerdevereentscheidung der belangten Behörde vom 25.8.2014 wurde die Beschwerde als abgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt:

*„Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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.*

*Eine Rückgängigmachung liegt dann nicht vor, wenn der Vertrag zwar der Form nach aufgehoben wird, die Verfügungsmacht über das Grundstück jedoch nicht an den seinerzeitigen Veräußerer zurückgeht. Erfolgt die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur deshalb, um den Verkauf der Liegenschaft an eine im Voraus bestimmte neue Käuferin zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, so hatten die Verkäufer die Möglichkeit nicht wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (VwGH 25.10.1990, 89/16/0146).*

*Unter Berücksichtigung der Tatsachen, dass*

- zwischen der Beschwerdeführerin und der Y-GmbH eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht (Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sowie der Y-GmbH ist*

CD; er ist auch für beide Firmen zeichnungsberechtigt), die Stornovereinbarung erst nach dem zweiten Kaufvertrag (Erwerb durch die Y-GmbH) unterfertigt wurde

- die Y-GmbH bereits vor dem Erwerb der Liegenschaft und vor Errichtung der Stornovereinbarung mit den Bauarbeiten begonnen hat
- die Stornovereinbarung und der zweite Kaufvertrag aus „familiären“ Gründen, die sich erst nach Errichtung des ersten Kaufvertrages ergeben haben, errichtet wurden
- die Zweiterwerberin bereits von Beginn an in das Projekt eingebunden war (die Y-GmbH war Bauführerin des geplanten Projektes)

kommt das Finanzamt in freier Beweisführung zum Schluss, dass eine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG nicht vorliegt.“

Im fristgerecht eingebrachten Vorlagenantrag vom 5.9.2014 führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus:

„Zu der in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Begründung ist wie folgt Stellung zu nehmen und sind die noch angeführten Beweismittel vorzulegen:

1. Die Auflösungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 19. Jänner 2011 wurde von X am 24. September 2013 unterfertigt. Die Unterfertigung der Auflösungsvereinbarung erfolgte vor dem Abschluss des Kaufvertrages mit der Y-GmbH. Darüber hinaus verkennt die einschreitende Behörde und lässt dies völlig außer Acht, dass die Y-GmbH zusätzlich eine Vereinbarung mit X zum Kaufvertrag abgeschlossen hat. In dieser wurde eine zusätzliche und weit über den Inhalt des Kaufvertrages vom 19. Jänner 2011 hinausgehende Besicherung von X festgelegt. Wie bereits in der Beschwerde vom 2. April 2014 dargelegt, hätte X ohne die Zusatzvereinbarung den Kaufvertrag mit der Y-GmbH nicht abgeschlossen.

2. Zur behaupteten „engen wirtschaftlichen Verflechtung“ ist wie folgt auszuführen:

2.1. Gesellschafter der Bf., FBNR2, sind BC, Geb.Dat.5, zu 60% und CD, Geb.Dat.2, zu 40%. Geschäftsführer dieser Gesellschaft sind DE, Geb.Dat.3, und CD, Geb.Dat.2. DE ist die Mutter und gesetzliche Vertreterin der Mehrheitsgesellschafterin BC.

2.2. Gesellschafter der Y-GmbH, FBNR1, sind EF, Geb.Dat.4, zu 2% und die Z-GmbH, FBNR3. An der Z-GmbH, FBNR3, sind EF und CD zu je 50% beteiligt. Geschäftsführer der Y-GmbH ist CD.

2.3. Ausdrücklich ist festzuhalten, dass die Bf. und die Y-GmbH nicht miteinander wirtschaftlich verflochten sind. CD ist nicht Mehrheitsgesellschafter der Bf. und auch nicht Mehrheitsgesellschafter der Z-GmbH. Der Umstand, dass CD bei beiden Gesellschaften Geschäftsführer ist, ist für gegenständlichen Fall irrelevant.

2.4. Ausschlaggebend für die gesetzten Schritte, d.h. Auflösung des Kaufvertrages vom 19. Jänner 2011, war die Entscheidung Gesellschafterversammlung der Bf. Die Mehrheit der Geschäftsanteile hat entschieden, dass das Projekt A nicht realisiert wird.

*Es gab keine Einigung über die Aufbringung der erforderlichen finanziellen Mittel. Für die gesetzliche Vertreterin der minderjährigen Mehrheitsgesellschafterin war das mit dem Projekt verbundene finanzielle Risiko zu hoch. Darüber hinaus verlangte die gesetzliche Vertreterin der minderjährigen Mehrheitsgesellschafterin vom anderen Gesellschafter CD weitreichende Haftungszusagen und Schad- und Klagloserklärungen gegenüber der minderjährigen Mehrheitsgesellschafterin. CD war hierzu nicht bereit. Dadurch verweigerte die Mehrheitsgesellschafterin die Zustimmung zur Verwirklichung des Projektes.*

*3. Von „familiären Gründen“, wie die einschreitende Behörde vorbringt, kann nicht die Rede sein.*

*Einzig und alleine der Umstand, dass die gesetzliche Vertreterin der Mehrheitsgesellschafterin der Bf., massive Bedenken gegen das Projekt hatte und ihre minderjährige Tochter nicht mit unvorhersehbaren finanziellen Schwierigkeiten und Haftungsrisiken konfrontieren wollte, waren für die Bf. ausschlaggebend, den Kaufvertrag vom 19. Jänner 2011 aufzulösen. Die Mehrheit der Gesellschafter der Bf. war gegen die Verwirklichung des Projektes A. Die finanziellen Risiken waren für die gesetzliche Vertreterin der minderjährigen Mehrheitsgesellschafterin nicht einschätzbar. Das Vorhaben und die damit verbunden Risiken aus Haftung für Kreditverbindlichkeiten sowie allfällige Schadenersatzforderungen wollten von der Mehrheitsgesellschafterin nicht eingegangen werden. Da die Mehrheit der Gesellschafter aufgrund der allenfalls drohenden Haftungsrisiken für die minderjährige Mehrheitsgesellschafterin gegen die Durchführung des Projektes war, musste der Kaufvertrag vom 19. Jänner 2011 aufgelöst werden.*

*Beweis: Zeuge: DE, Adresse1*

*Zeuge: CD, Adresse2*

*Firmenbuchauszug Y-GmbH (/1)*

*Firmenbuchauszug Z-GmbH (. /2)*

*4. Für die Entscheidungsfindung der Behörde ist es irrelevant, dass die Y-GmbH bereits von Beginn an in das Projekt eingebunden war. Die Y-GmbH war lediglich Bauführer. Zu keinem Zeitpunkt wurde die Y-GmbH vom Verkäufer als neuer Käufer benannt.*

*Darüber hinaus stand auch zu keinem Zeitpunkt im Vorfeld fest, dass die Y-GmbH neuer Käufer sein wird.“*

**Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:**

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Akt, ERFNR sowie Abfrage des Abgabekontos der Beschwerdeführerin, STNr.

Die Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und werden daher als erwiesen angenommen.

### **Verfahrensrelevanter Sachverhalt:**

Am 19.1.2011 wurde zwischen X und der Bf. ein Kaufvertrag über die Liegenschaft GBNr. abgeschlossen.

Generalunternehmer der zu errichtenden Wohnanlage war die Y-GmbH

Der Kaufvertrag trat mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung, nämlich der durch die MA rechtskräftig ergangenen Baubewilligung vom 10.8.2012, in Geltung.

Die „Auflösungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 19.1.2011“ wurde am 1.10.2013 zwischen dem ursprünglichen Verkäufer und der Beschwerdeführerin abgeschlossen. Unterfertigt wurde diese am 24.9.2013 vom Verkäufer, am 1.10.13 von der Beschwerdeführerin.

Ebenso am 1.10.2013 wurde ein neuer Kaufvertrag zwischen dem ursprünglichen Verkäufer (Unterfertigung des Kaufvertrages am 24.9.2013) und der Y-GmbH (Unterfertigung des Kaufvertrages am 1.10.2013) abgeschlossen.

Die Vertragsinhalte dieses neuen Kaufvertrages ist nahezu ident (mit Ausnahme der Punkte aufschiebende Bedingung und Rücktrittrecht, welche im neuen Vertrag nicht mehr vorhanden sind).

Generalunternehmer der zu errichtenden Wohnanlage war ebenfalls die Y-GmbH

In der „Vereinbarung zum Kaufvertrag vom 24.9.2013“, abgeschlossen zwischen X und der Y-GmbH und unterfertigt von ersterem am 24.9.2013 und von letzterer am 1.10.2013, wurde einerseits festgehalten, dass die Käuferin verpflichtet ist, das Gebäude bis längstens 31.10.2014 zu errichten, wobei angemerkt wurde, dass mit dem Bau bereits begonnen worden war, andererseits wurden Vereinbarungen über eine Bankgarantie zur Absicherung des Anspruches des Verkäufers getroffen.

Ebenfalls am 1.10.2013 wurde zwischen der Y-GmbH als Verkäuferin und FG als Käuferin ein Vertrag über den Kauf einer der Wohnungen des noch zu errichtenden Hauses auf verfahrensgegenständlicher Liegenschaft abgeschlossen. Unterfertigt wurde diese am 13.9.2013 von der Käuferin, am 1.10.13 von Y-GmbH

### **Rechtslage und Erwägungen:**



Die auf den zu beurteilenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, (GrEStG), lauten in ihrer verfahrensrelevanten Fassung wie folgt:

**§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 :**

*Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:*

- 1. Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.*

**§ 17 GrEStG 1987:**

- 1. Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,*

- 1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,*

- 2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,*

- 3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,*

- 4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.*

*(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1 und 2 sinngemäß.*

*(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,*

- 1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,*

- 2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.*

*(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.*

*(5) Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.*

### **1.) Erwerbsvorgang:**

Die gesetzliche Bestimmung des § 1 GrEStG bindet die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, das ist das (obligatorische) Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft (Verfügungsgeschäft) der Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111).

Ein Erwerbsvorgang wird bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0052).

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgetan haben (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0062, 0063).

Bei einem Verpflichtungsgeschäft iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf die Übertragung des Eigentumsrechtes erwirbt (VwGH 7.5.1981, 16/1018/80; siehe zu vor in: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 5 und 7 zu § 8 GrEStG).

Es steht außer Zweifel, dass der Abschluss des Kaufvertrages vom 19.1.2011 den Anspruch der Käuferin auf Übereignung der vertragsgegenständlichen Liegenschaft in ihr Alleineigentum begründete. Mit Unterfertigung dieses Verpflichtungsgeschäftes wurde demnach ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht und ist die Steuerschuld entstanden.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob der Kaufvertrag vom 19.1.2011 durch die „Auflösungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 19.1.2011“ vom 1.10.2013 iSd § 17 GrEStG rückgängig gemacht worden ist.

### **2.) Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges:**

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entsteht und in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt werden, nicht mehr beseitigt werden kann.

§ 17 GrEStG stellt die Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht

wieder beseitigt werden sollen. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie – wie etwa § 17 GrEStG 1987 – einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (VwGH 26.02.1981, 15/0439/80, VwGH 30.08.1995, 94/16/0295 und VwGH 30.04.2003, 2003/16/0008).

Das Gesetz lässt die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 3 GrEStG 1987 ausdrücklich umschriebenen Fällen zu (siehe *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG 1987, Rz 5 und Rz 6 und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung).

„Rückgängig gemacht“ iSd § 17 GrEStG ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss innehatte. (vgl. VwGH 28.9.2000, 97/16/0326; VwGH 18.09.2007, 2007/16/0066; VwGH 11.03.2010, 2008/16/0013; VwGH 26.05.2011, 2011/16/0001; VwGH 25.11.2015, 2013/16/0034 )

Das bedeutet, dass es für eine „Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG, nicht nur erforderlich ist, dass der Käufer nach Abschluss einer Auflösungsvereinbarung keine Verfügungsmacht über das Grundstück hat, sondern, dass auch sein Vertragspartner seine ursprüngliche freie Verfügungsmacht- z.B. zum Abschluss eines neuerlichen Kaufvertrages- über das Grundstück wiedererlangt hat. Ein Erwerbsvorgang ist also nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar- was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt.

Eine echte Rückgängigmachung liegt daher nur vor, wenn der Veräußerer die ihm ursprünglich als Eigentümer der Liegenschaft zustehende Möglichkeit, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und nach seinen Vorstellungen abzuschließen, zurückerhält (VwGH 11.3.2010, 2008/16/0013; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0001 u.v.a.)

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass eine Rückgängigmachung als Voraussetzung für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer dann nicht vorliegt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einem im Voraus bestimmten neuen Käufer erfolgt und die Auflösung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu vollzogen werden, da der Verkäufer dadurch die Möglichkeit das Grundstück an einem Dritten zu veräußern bzw. über das Grundstück anderweitig zu verfügen, diesfalls nicht

wiedererlangt (vgl. dazu VwGH 20.08.1998, 98/16/0029; VwGH 17.10.2001, 2001/16/0184, 0190; VwGH 29.11.2001, 2001/16/0489; VwGH 19.03.2003, 2002/16/0258; VwGH 18.09.2007, 2007/16/0088; VwGH 08.09.2010, 2008/16/0141 und VwGH 25.11.2015, 2013/16/0034).

Von der Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht durch die Vereinbarung über die Aufhebung des ersten Kaufvertrages konnte angesichts des Umstandes, dass die Aufhebung des Vertrages mit der BF lediglich zu dem Zweck erfolgte, um das Grundstück postwendend zu denselben Konditionen an die Mutter der Bf zu verkaufen, nicht ernsthaft gesprochen werden (VwGH 26.1.2005, 94/16/0139).

Uno actu bedeutet nicht, dass der neue Vertrag unter den gänzlich gleichen Bedingungen abgeschlossen wurde, wie der ursprüngliche Vertrag, es geht rein um die Frage der Wiedererlangung der Verfügungsmacht.

Im zu beurteilenden Fall fand die Vereinbarung der Auflösung des ersten Kaufvertrages am selben Tag wie der Abschluss des zweiten Kaufvertrages, der Abschluss der „Vereinbarung zum Kaufvertrag vom 24.9.2013“ ebenso wie Abschluss des Kaufvertrages zwischen der Y-GmbH und der Käuferin einer der zu errichtenden Wohnungen, nämlich am 1.10.2013, statt. Die Unterfertigung aller Verträge erfolgte seitens der Beschwerdeführerin sowie der Y-GmbH jeweils am 1.10.2013, seitens des Verkäufers jeweils am 24.9.2013 sowie seitens der Käuferin einer der Wohnungen bereits am 13.9.2013.

Damit ergibt sich ein unmittelbarer zeitlicher und sachlicher Zusammenhang. Bei dem gegebenen Sachverhalt ist offenkundig davon auszugehen, dass der Erwerb durch die neuen Käuferin, nämlich die Y-GmbH, in Zusammenhang mit der Auflösung des ursprünglichen Kaufvertrages bereits definitiv festgestanden hat.

Eine - wie von der Beschwerdeführerin eingewendete - „Wiedererlangung der Verfügungsmacht“ des Veräußerers kann nicht erkannt werden bzw. ist in verfahrensgegenständlicher Konstellation nicht möglich.

Dass dem Verkäufer verschiedene zusätzliche Bedingungen und Zusagen im Zuge des neuen Kaufvertrages eingeräumt wurden, führt nicht dazu, dass dieser wieder frei über sein Eigentum verfügen konnte. Dies wird auch dadurch bestärkt, dass die Y-GmbH einen Vertrag über eine auf verfahrensgegenständlicher Liegenschaft zu errichtenden Wohnung als Verkäuferin abschloss (Arg. *„die Verkäuferin ist zu insgesamt 70/100 Anteilen außerbücherliche Miteigentümerin der Liegenschaft [...]“*), der zwar erst am 1.10.2013 Gültigkeit erlangte, welcher aber von der Käuferin bereits am 13.9.2013 unterzeichnet wurde. Damit stand aber bereits zu diesem Zeitpunkt fest, dass die Y-GmbH künftige Eigentümerin der Liegenschaft sein würde.

Die Vereinbarung zum Kaufvertrag vom 24.9.2013 enthielt die Verpflichtung der Y-GmbH das Gebäude bis längstens 31.10.2014 fertigzustellen und die explizite Feststellung,

dass mit dem Bau des zu errichtenden Gebäudes durch die Y-GmbH bereits begonnen worden war. Wie die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde ausführt, war dies eine der Bedingungen des Verkäufers dafür, den Kaufvertrag mit der Y-GmbH abzuschließen.

Somit konnte der Verkäufer jedoch keinesfalls die Verfügungsmacht über die Liegenschaft wiedererlangen, da bereits mit 17.9.2013 mit dem Bau durch die Y-GmbH begonnen wurde. Damit war aber die Bedingung für die spätere Vertragsunterzeichnung, welche in der Zusatzvereinbarung vom 24.9.2013 festgehalten wurde, schon bereits zu diesem Zeitpunkt erfüllt. Auch d araus ergibt sich für das Gericht eindeutig, dass schon vor Auflösung des ursprünglichen ersten Kaufvertrages feststand, dass die Y-GmbH neue Käuferin sein würde.

Zudem wurde auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass die Firma Y-GmbH von der Beschwerdeführerin als Käuferin vorgeschlagen wurde.

Auch die beiden Kaufverträge weisen überwiegende Überschneidungen auf, der Kaufpreis wurde ebenfalls mit der selben Summe, nämlich € 540.000.-, festgesetzt.

Wenn aber neben der Auflösung des Vertrages mit der Beschwerdeführerin gleichzeitig dieser weitere Erwerb mit nahezu identem Vertragsinhalt festgeschrieben ist, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht - zusätzlich zu den oben getätigten Ausführungen - anhand des zeitlichen Ablaufes ohne jeglichen Zweifel, dass das Interesse der Vertragsaufhebung und der weiteren Vertragsgestaltung wohl (nahezu) ausschließlich auf Käuferseite gelegen war. Der Verkäufer hatte bei dieser Konstellation in keinsten Weise und zu keinem Zeitpunkt seine ursprüngliche freie Rechtsstellung jemals wiedererlangt, etwa nach erfolgter Aufhebung nach seinem Belieben über die Liegenschaft zu verfügen, wenn gleichzeitig der Erwerb durch die neue Käuferin offensichtlich bereits festgestanden hat.

Der Einwand des Beschwerdeführers, der Verkäufer habe den neuen Kaufvertrag „aus freien Stücken“ mit der neuen Käuferin abgeschlossen, ändert nichts an der oben beschriebenen Beurteilung der Sachlage, insbesondere auch im Hinblick auf die bestehende Judikatur des VwGH hinsichtlich des (engen) zeitlichen Zusammenhanges – uno actu - wie hier zwischen Aufhebung und neuem Vertragsabschlusses.

Es besteht zudem kein Zweifel, dass aufgrund der bestehenden gesellschaftlichen Verknüpfungen, der teilweise in den Gesellschaften der Beschwerdeführerin sowie der Y-GmbH identen handelnden Personen, sowie der Tatsache, dass die Y-GmbH - als neue Käuferin - auch als Generalunternehmerin des zu errichtenden Gebäudes auf verfahrensgegenständlicher Liegenschaft auftrat, eine Nahebeziehung bzw. eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der neuen Käuferin bestand.

Unbestritten ist auch, dass die neue Käuferin von der Beschwerdeführerin vorgeschlagen wurde.

Jedoch waren diese Punkte hier nicht vorrangig maßgeblich, da es bereits an der Wiedererlangung der Verfügungsmacht des Verkäufers an der Liegenschaft mangelte.

Nachdem somit im Ergebnis der Verkäufer in keinerlei Weise seine ursprünglich freie Verfügungsmöglichkeit über das Kaufobjekt wiedererlangt hatte, etwa nach eigenem Belieben mit jedwedem Erwerber ein neues Verpflichtungsgeschäft abzuschließen, kann - entgegen dem Dafürhalten der Beschwerdeführerin - von einer echten Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 keine Rede sein.

Dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer war daher zu Recht nicht entsprochen worden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Zu der im vorliegenden Fall strittigen Frage der "echten Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges" iSd § 17 GrEStG liegt die oben angeführte, langjährige und einheitliche VwGH-Judikatur vor, in deren Anwendung das Bundesfinanzgericht gegenständliche Entscheidung getroffen hat. Der Lösung der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu und weicht dieses Erkenntnis nicht von dieser durch die VwGH- Rechtsprechung geklärten Rechtslage ab. Aus diesem Grund ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. Oktober 2018

