

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. W.P in der Beschwerdesache Mag.^a E.B, vertreten durch Dr. Ch.K, Öffentlicher Notar, Str. 18, L., über die Beschwerde vom 13.07.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. Juni 2016 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987 auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 26. Jänner 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) erwarb mit Kaufvertrag (Notariatsakt) vom 26.11.2014 die Liegenschaft EZ rtz GB I12x I im Gesamtausmaß von 558m² mitsamt Wohnhaus von ihrem Ehegatten G.H um den Kaufpreis in Höhe von € 315.400,00. Die Käuferin verpflichtete sich im Vertrag zur Zahlung der Grunderwerbsteuer. Die Vertragsparteien vereinbarten unter Punkt X. ("Allgemeines") unter anderem, dass Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages der Schriftform bedürfen.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes S.St vom 18.12.2014, Zl. 1a2/14, wurde über das Vermögen des Verkäufers ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und Rechtsanwalt Dr. A.B mit Beschluss vom 23.09.2015 zum Insolvenzverwalter anstelle des ursprünglichen Insolvenzverwalters bestellt.

Das Finanzamt schrieb mit Bescheid vom 26.01.2015 die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 6.308,00 entsprechend den Angaben in der Abgabenerklärung vor.

Am 14.10.2015 erklärte der Insolvenzverwalter im Schuldenregulierungsverfahren gemäß § 21 IO den Rücktritt vom Kaufvertrag ua. wie folgt:

"Sehr geehrter Herr Notar!

.....

Nach Durchsicht der bezug habenden Unterlagen nehme ich Bezug auf den Notariatsakt vom 26.11.2014 zu dem zwischen Herrn G.H und Frau Mag. E.Ö geschlossenen Kaufvertrag hinsichtlich der Liegenschaft EZ rtz, GB I12x I.

Ich halte hierzu fest, dass dieser Vertrag von den Vertragsparteien zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht vollständig erfüllt worden ist, weshalb ich als zuständiger Insolvenzverwalter des Schuldners gemäß § 21 IO den Rücktritt von diesem Vertrag erkläre.

..."

Die im Inhalt gleichlautende Durchschrift erging an den Vertragsverfasser (Rechtsanwalt).

Mit Antrag vom 08.06.2016 forderte die Bf. die aus diesem Kaufvertrag entstandene und entrichtete Grunderwerbsteuer zurück und führte schriftlich wie folgt aus:

"In obiger Angelegenheit wurde mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 26.1.2015 die Grunderwerbsteuer von 6.308,00 für den Erwerb der Liegenschaft EZ rtz KG I12x I von Herrn G.H festgesetzt und Frau E.B. vorgeschrieben. Diese Steuer wurde von Frau E.B. am 4.5.2015 an das Finanzamt zur Einzahlung gebracht.

Im Zuge des Schuldenregulierungsverfahrens des G.H wurde von A.B. der Rücktritt vom Vertrag gemäß 21 IO erklärt. Eine Kopie des diesbezüglichen Schreibens vom 14.10.2015 schließe ich diesem Schreiben bei."

Beantragt wurde die Rücküberweisung der entrichteten Steuer.

Das Finanzamt wies mit angefochtenem *Bescheid vom 15.06.2016* den Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides als unbegründet ab und begründete dies damit, dass sich die Tatbestände des § 17 GrEStG 1987 auf eine *Parteienvereinbarung* gründen.

Daher bleibe für die Geltendmachung des gesetzlichen Rücktrittsrechtes gemäß § 21 IO als Grund für die Anwendbarkeit der Begünstigung nach § 17 GrEStG kein Raum.

In der gegen den Abweisungsbescheid eingebrachten *Beschwerde* legte die Beschwerdeführerin die Aufhebungsvereinbarung vom 12.07.2016 vor, aus welcher sich ergebe, dass die Parteien einvernehmlich den abgeschlossenen Kaufvertrag am 13.10.2015 aufgehoben haben.

Der Masseverwalter habe am 14.10.2015 im Namen des Schuldners den Rücktritt von diesem Vertrag vorsichtshalber nochmals erklärt (Aufhebungsvereinbarung vom 12.07.2016).

Um Stattgabe der Beschwerde und Rückerstattung der Grunderwerbsteuer wurde ersucht.

Das Finanzamt wies mit Beschwerde vorentscheidung vom 27.03.2017 die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde darauf verwiesen, dass der Masseverwalter gemäß

§ 21 KO den Rücktritt vom Vertrag erklärt habe und eine Aufhebung des Vertrages daher nicht erfolgt sei. Rechtlich wurde ausgeführt, dass sämtliche Tatbestände des § 17 GrEStG 1987 auf eine Parteienvereinbarung gründen. Für die Anwendung dieser Bestimmung bei Ausübung des Rücktrittsrechtes gemäß § 21 IO bleibe daher kein Raum.

Im *Vorlageantrag* entgegnete die Bf. den getroffenen Feststellungen des Finanzamtes wie folgt:

"Wenn sich das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in seiner Beschwerdevorentscheidung auf die Aufhebungsvereinbarung vom 12.7.2016 stützt und erklärt, dass aus den darin angeführten Erklärungen vom 13. und 14.10.2015 zu entnehmen wäre, dass der Masseverwalter gem. § 21 KO den Rücktritt vom Vertrag erklärt habe, dann wird dadurch der wahre Rechtsgrund nicht ausgeführt, bzw. falsch abgeleitet, weil dies den Erklärungen widerspricht.

Die vorgelegte Aufhebungsvereinbarung vom 12.07.2016 **ist die schriftliche Ausfertigung** einer am 13.10.2015 geschlossenen Aufhebungsvereinbarung.

In der Aufhebungsvereinbarung vom 12.7.2016 haben Fr. Mag. E.Ö als Käuferin und A.B. als Masseverwalter des Verkäufers, G.H erklärt, dass sie den bezug habenden Kaufvertrag vom 26.11.2016 **am 13.10.2015 einvernehmlich aufgehoben haben**.

In dieser Aufhebungsvereinbarung wurde weiters dazu vermerkt, dass der Masseverwalter, A.B. in seinem Schreiben vom 14.10.2015 (also einen Tag nach der Aufhebung) erklärt hat, dass dieser Kaufvertrag zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach G.H (des Verkäufers aus obigem Vertrag) noch nicht vollständig erfüllt worden war."

Der Masseverwalter habe den Rücktritt vorsichtshalber nochmals erklärt. Daraus werde ersichtlich, dass die Aufhebung des Vertrages vor Erklärung des Rücktritts erfolgt ist.

Es wären sowohl die Tatbestände des § 17 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG 1987 erfüllt. Beantragt wurde den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Akten mit Vorlagebericht vom 20.07.2017 dem BFG vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Begründend wurde ausgeführt, dass es durch den Rücktritt des Insolvenzverwalters gemäß § 21 IO nicht zu einer einvernehmlichen Auflösung des Vertrages gekommen ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (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.

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden.

Ist in den Fällen der Abs 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach § 17 Abs. 4 GrEStG 1987 auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern.

Anträge nach den Absätzen 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 (§ 17 Abs. 5 GrEStG).

Materielle Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes ist es, den Grundstücksverkehr und nicht bloße zu Verträgen verdichtete Absichten zu besteuern. Ist nun ein Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 1 zu § 17, unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VfGH vom 20. Juni 1986, G 229/85, und vom 24. September 2003, B 706/00).

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 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, selbst wenn diesen von den Parteien zurückreichende Wirkungen beigelegt worden sind, nicht mehr beseitigt werden kann. § 17 GrEStG 1987 stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (*Fellner*, a.a.O., Rz 5 zu § 17, unter Hinweis auf mehrere Judikate des VwGH).

Die Begünstigung des § 17 GrEStG 1987 setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen seinen Niederschlag (*Fellner*, a.a.O., Rz 14a; VwGH vom 30. Juni 2005, 2005/16/0094).

Sämtliche Tatbestände des § 17 GrEStG 1987 gründen auf einer Parteienvereinbarung (VwGH 09.08.2001, 2000/16/0085). Für die Anwendung des gesetzlich geregelten Rücktrittsrechtes gemäß § 21 KO als Grund für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer bleibt daher kein Raum (VwGH 27.11.2008, 2007/16/0143).

Im vorliegendem Sachverhalt steht fest, dass der Insolvenzverwalter im Rahmen des Schuldenregulierungsverfahrens am 14.10.2015 schriftlich den Rücktritt vom Kaufvertrag vom 26.11.2014 gemäß § 21 IO erklärt hat.

In der Aufhebungsvereinbarung hielten die Vertragsparteien fest, dass diese bereits am 13.10.2015 einvernehmlich die Aufhebung des Kaufvertrages vereinbart haben.

Diese mündliche Aufhebungsvereinbarung wurde am 12.07.2016 schriftlich festgehalten, bestätigt und beglaubigt unterfertigt.

Damit fehlte es jedoch an der Schriftlichkeit der Aufhebungsvereinbarung zum 13. Oktober 2015. Eine rechtswirksame Aufhebung des Kaufvertrages (Notariatsaktes) vom 24.11.2014 war aufgrund des Punkt X. des Kaufvertrages nur schriftlich möglich. Dies war im Zeitpunkt der Antragstellung (08.06.2016) nicht der Fall.

Rechtswirksame Änderungen des Kaufvertrages bedurften der Schriftform und wären daher auch so zu verfassen gewesen. Dies war zum Zeitpunkt der Erklärung des Rücktrittes nicht der Fall, weswegen die Tatbestandsmerkmale des § 17 GrEStG 1987 zum Zeitpunkt der Antragstellung (08.06.2016) nicht erfüllt waren. Es fehlte zum Zeitpunkt der schriftlichen Erklärung des Rücktrittes gemäß § 21 IO an einer rechtswirksamen Aufhebung des Vertrages durch Parteienvereinbarung.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vermag die Erklärung des Rücktrittes vom Vertrag nach § 21 IO nicht die begünstigenden Rechtswirkungen des § 17 GrEStG zu begründen (VwGH 9.8.2001, Zl. 2000/16/0085; 27.11.2008, 2007/16/0143).

Die Tatbestände des § 17 GrEStG 1987 gründen auf einer *Parteienvereinbarung*.

Daher bleibt für die Anwendung des gesetzlich geregelten Rücktrittsrechtes gemäß § 21 IO als Grund für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer kein Raum.

Es war daher 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. Das Erkenntnis weicht nicht von der geltenden Rechtslage und herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sodass die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben sind.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. August 2018