



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn MV als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw., X., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22. Juli 2011 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Zwischen der Firma Verkäuferin (Verkäuferin) und der Firma Bw. (Berufungserwerberin) wurde am 17. August 2007 ein Kaufvertrag abgeschlossen, mit dem das Eigentumsrecht an 1306/2130 Anteilen der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy und an 1/6 Anteil an der Liegenschaft EZ 2, Grundbuch xy an die Berufungserwerberin übertragen wurden. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von € 300.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer im Betrag von € 60.000,-- vereinbart. Die Entrichtung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme einer Verbindlichkeit der Verkäuferin bei der Bank reg.Gen.m.b.H. und die Berichtigung der Umsatzsteuer erfolgte durch Verrechnung zwischen den Abgabenkonten der Vertragsteile. Für diesen Erwerbsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer selbst berechnet.

Der Grundbuchsantrag wurde vom Bezirksgericht A. mit Beschluss vom 12. Juni 2008, TZ, abgewiesen, da für die begehrten Einverleibungen die Rechtswirksamkeit des Vertrages und der Eintritt der aufschiebenden Bedingungen nachzuweisen war und der Nachweis nicht erbracht wurde.

Mit Beschluss des Landesgerichtes B. vom 27. November 2008, 1S, wurde über das Vermögen der Berufungswerberin der Konkurs eröffnet.

Mit Schreiben an die Verkäuferin vom 24. November 2008 erklärte der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Berufungswerberin:

*„Im Sinne des § 21 KO ist der zweiseitige Vertrag von dem Gemeinschuldner und dem anderen Teil zum Zeitpunkt der Konkursöffnung noch nicht vollständig erfüllt worden. Gemäß § 21 KO erkläre ich daher in meiner Funktion als Masseverwalter in das bestehende Vertragsverhältnis nicht einzutreten, sodass dieses mit sofortiger Wirkung endet und die durch die nunmehrige Gemeinschuldnerin erfolgte Schuldübernahme bei der Bank reg.Gen.m.b.H. gegenstandslos ist. Die infolge der Endigung des Vertragsverhältnisses fällig werdenden Umsatzsteuerbeträge werden, wie bereits anlässlich des Vertragsabschlusses durch Umbuchung bzw. Überrechnung auf den Steuerkonten der Vertragsteile zu tilgen sein, wobei das genaue Vorgehen noch abzusprechen sein wird.“*

Mit Schriftsatz vom 4. März 2009, welcher über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates vorgelegt wurde, hat der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Berufungswerberin der Verkäuferin einen Entwurf einer Vereinbarung, in der die Rückabwicklung des Liegenschaftskaufvertrages erfolgt, übermittelt. Dieser Schriftsatz hat folgenden Wortlaut:

*„In der Beilage übermittle ich, wie telefonisch besprochen, den Entwurf einer Vereinbarung, in der die Rückabwicklung des Liegenschaftskaufvertrages mit der nunmehrigen Gemeinschuldnerin erfolgt. Ich ersuche um Durchsicht des Vertrages und möglichst baldige Rückäußerung ob der Vertrag, wie vorbereitet, unterfertigt werden kann.“*

Mit Schreiben des Herrn RA an den Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Berufungswerberin vom 19. März 2009 wurde unter Verweis auf ein Schreiben vom 4. März 2009 mitgeteilt, dass die Verkäuferin grundsätzlich mit der Rückabwicklung des Kaufvertrages einverstanden wäre, wenngleich dem im Sinne der gängigen Judikatur erhebliche Bedenken nach Maßgabe der Bestimmungen des § 21 KO entgegenstehen. Weiter wird in diesem Schreiben ausgeführt:

*„Erforderlich sind jedoch zwei Änderungen der von Ihnen übermittelten Auflösungsvereinbarung:*

- 1. im § 3 muss die USt mit EUR 60.000,00 ausgewiesen sein (es dürfte insoweit ein Tippfehler vorliegen), wobei die USt wieder im Verrechnungswege über die beiden Finanzamtskonten erstattet werden müsste, da es ja im Zuge des ursprünglichen Kaufvertrages zu einer diesbezüglichen Überrechnung gekommen ist.*
- 2. im Zuge der Rückabwicklung im (§ 5) ist zu berücksichtigen, dass der Nettokaufpreis von EUR 300.000,00 niemals geflossen ist, sondern durch die Schuldübernahme getilgt wurde. Dies kommt auch im ersten Satz des zweiten Absatzes zu § 5 des Vertragskonzeptes zum Ausdruck. Dementsprechend ist jedoch die Formulierung „Zug um Zug gegen Bezahlung des Betrages ...“ im ersten Absatz unrichtig.*

*Auch ist zu bedenken, dass der Betrag von EUR 18.027,45 nicht fließen kann, zumal es sich dabei um Kreditrückzahlungen der Gemeinschuldnerin an meine Mandantin, resultierend aus dem Abstattungskredit hinsichtlich des verkauften Inventars, gehandelt hat.*

*So die Auflösungsvereinbarung in oben aufgezeigtem Sinne entsprechend adaptiert wird, kann mit der Einwilligung der verkaugenden Partei in die Auflösung sowie gleichzeitige Zustimmung meiner Mandantin als Pfandgläubigerin gerechnet werden."*

Mit Schriftsatz vom 25. Juni 2009, ebenfalls über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates vorgelegt, hat der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Berufungswerberin der Verkäuferin einen überarbeiteten Entwurf der Vereinbarung, mit der der Kaufvertrag aufgehoben wird, übermittelt. Dieser Schriftsatz lautet:

*„In der Beilage übermitte ich den einen überarbeiteten Entwurf der Vereinbarung, mit der der Kaufvertrag aufgehoben wird. Dieser überarbeitete Entwurf ist mit RA =RA als Vertreter der Bank abgesprochen und wird von der Bank in der vorliegenden Form akzeptiert.*

*Ich ersuche sie höflich um umgehende Unterfertigung und Rücksendung des Vertrages; danach ist die volle Verfügungsfreiheit der =Verkäuferin über die Liegenschaft wiederhergestellt."*

Dieser überarbeitete Entwurf wurde auf einem Briefpapier des Masseverwalters verfasst und lautet wie folgt:

**„Vereinbarung,**

*abgeschlossen zwischen der*

*'Verkäuferin  
Z*

*im folgenden kurz Verkäuferin genannt, sowie*

*MV  
als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der  
Bw.  
=X*

*im folgenden kurz Käuferin genannt*

**§ 1 Vertragsgegenstand**

*Gegenstand dieser Vereinbarung ist die Rückabwicklung des zwischen der Verkäuferin und der nunmehrigen Gemeinschuldnerin am 17.8.2007 geschlossenen Liegenschaftskaufvertrages.*

**§ 2 Gegenstand des Kaufvertrages**

*Zwischen der Verkäuferin und der nunmehrigen Gemeinschuldnerin wurde am 17.8.2007 ein Kaufvertrag geschlossen, mit dem das Eigentumsrecht an 1306/2130 Anteilen der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy und an 1/6 Anteil an der Liegenschaft EZ 2, Grundbuch xy, an die nunmehrige Gemeinschuldnerin übertragen werden sollte. Überdies sollte für die Gemeinschuldnerin Wohnungseigentum an den Geschäftsräumlichkeiten top 7 der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy begründet werden.*

**§ 3 Entrichteter Kaufpreis**

Als Kaufpreis für die in § 2 angeführten Liegenschaftsanteile vereinbarten die Vertragsteile einen Betrag von € 300.000 zuzüglich 20 % USt im Betrag von € 60.000, insgesamt daher einen Betrag von € 360.000.

Die Entrichtung des Kaufpreises erfolgte derart, dass die Käuferin die Verbindlichkeiten der Verkäuferin bei der Bank reg. Gen.m.b.H. zu Konto Nr. y-z im Betrag von € 300.000 übernahm und die Verkäuferin aus dem Schuldverhältnis entlassen wurde. Die Berichtigung der Umsatzsteuer erfolgte derart, dass eine Verrechnung zwischen den Abgabenkonten der Vertragsteile erfolgte.

#### § 4 Vertragserfüllung

Zum Zeitpunkt der mit Beschluss des Landesgerichtes B. vom 16.10.2008, 1S, erfolgten Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bw. war der Kaufvertrag nicht vollständig erfüllt, da durch das Bezirksgericht A. mit Beschluss vom 12.6.2008, =TZ, der Grundbuchsantrag mit dem der Kaufvertrag bucherlich durchgeführt werden sollte, rechtskräftig abgewiesen wurde.

Der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw. erklärt daher gemäß § 21 KO in das Vertragsverhältnis nicht einzutreten.

#### § 5 Rückabwicklung des Kaufvertrages

Die Vertragsteile erklären die Aufhebung des Kaufvertrages vom 17.8.2008, die Käuferin verzichtet daher auf ihren Anspruch auf Verbücherung des Eigentumserwerbes.

Infolge Aufhebung des Kaufvertrages vom 17.8.2008 übernimmt die Verkäuferin wieder die Verbindlichkeiten der Käuferin zu Konto Nr. y-z der Bank reg. Gen.m.b.H. hinsichtlich des im Kaufvertrag vom 17.8.2008 vereinbarten Kaufpreises im Betrag von € 300.000, wobei die Bank reg. Gen.m.b.H. die Käuferin aus dem Schuldverhältnis zu entlassen hat.

Die Berichtigung der aufgrund der Rückabwicklung des Kaufvertrages anfallenden Umsatzsteuer im Betrag von € 60.000 erfolgt derart, dass eine Überrechnung zwischen den Abgabenkonten der Vertragsteile erfolgt."

Diese Vereinbarung wurde von der Verkäuferin am 9. Februar 2010 unterschrieben. Die Echtheit der Firmazeichnung wurde vom öffentlichen Notar P. beglaubigt. Vom Masseverwalter wurde diese Vereinbarung erst am 1. Dezember 2010 unterfertigt.

Am 17. Dezember 2010 wurde vom Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Berufungswerberin folgender Schriftsatz an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gerichtet:

„Einleitend gebe ich bekannt, dass ich mit Beschluss des Landesgerichtes B. vom 16.10.2008, 1S, zum Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw. bestellt wurde.

Zwischen der -Verkäuferin =Z und der nunmehrigen Gemeinschuldnerin wurde am 17.8.2007 ein Liegenschaftskaufvertrag geschlossen, mit dem das Eigentumsrecht an 1306/2130 Anteilen der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy und an 1/6 Anteil an der Liegenschaft EZ 2, Grundbuch xy, an die nunmehrige Gemeinschuldnerin Übertragen werden sollte. Überdies sollte für die nunmehrige Gemeinschuldnerin Wohnungseigentum an den Geschäftsräumlichkeiten top 7 der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy begründet werden.

Als Kaufpreis für die genannten Liegenschaftsanteile vereinbarten die Vertragsteile einen Betrag von € 300.000 zuzüglich 20 % USt im Betrag von € 60.000, insgesamt daher einen Betrag von € 360.000. Die Entrichtung des Kaufpreises erfolgte derart, dass die Käuferin die

*Verbindlichkeiten der Verkäuferin bei der Bank reg. Gen.m.b.H. zu Konto Nr y-z im Betrag von € 300.000 übernahm und die Verkäuferin aus dem Schuldverhältnis entlassen wurde. Die Berichtigung der Umsatzsteuer erfolgte derart, dass eine Verrechnung zwischen den Abgabenkonten der Vertragsteile erfolgte.*

*Zum Zeitpunkt der mit Beschluss des Landesgerichtes B. vom 16.10.2008, 1S, erfolgten Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bw.. war der Kaufvertrag nicht vollständig erfüllt, da durch das Bezirksgericht A. mit Beschluss vom 12.6.2008, =TZ, der Grundbuchsantrag mit dem der Kaufvertrag bucherlich durchgeführt werden sollte, rechtskräftig abgewiesen wurde.*

*Als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw. erklärt ich daher gemäß § 21 KO in das Vertragsverhältnis nicht einzutreten; die Vertragsteile erklärten daher mit der angeschlossenen Vereinbarung die Rückabwicklung des Kaufvertrages, die nunmehrige Gemeinschuldnerin als Käuferin verzichtet daher auf ihren Anspruch auf Verbücherung des Eigentumserwerbs.*

*Infolge Aufhebung des Kaufvertrages vom 17.8.2008 übernimmt die Verkäuferin wieder die Verbindlichkeiten der Käuferin zu Konto Nr. y-z der Bank reg. Gen.m.b.H. im Betrag von € 300.000, wobei die Bank reg. Gen.m.b.H. die Käuferin aus dem Schuldverhältnis zu entlassen hat.*

*Durch den seinerzeiten Vertragserrichter, die RÄ, K., wurden die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr am 27.8.2008 zu ErfNr. 1-2 selbst berechnet, am 28.9.2007 wurde die Erklärung über die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ausgestellt. Die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr wurde zu Str.Nr. 0/0, Konto Nr. 1234 überwiesen.*

*Infolge Rückabwicklung des Kaufvertrages ersuche ich um Rücküberweisung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr auf das allgemeine Konkursanderkonto, Kto. Nr. 23, bei der B eG, lautend auf MV , AK =Bw.*

*Die Originalvereinbarung schließe ich mit dem Ersuchen um Rücksendung an."*

Dem Schriftsatz an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Juni 2011 wurden

der Kaufvertrag vom 17. August 2007,  
das Nutzwertgutachten vom 4. August 2007,  
der Beschluss des Bezirksgerichtes A. vom 16. Februar 2008, =TZ und  
das Schreiben an die Verkäuferin vom 24. November 2008  
beigelegt. Zu den Urkunden wurde der Sachverhalt wie folgt dargelegt:

*Zwischen der -Verkäuferin =Z und der nunmehrigen Gemeinschuldnerin wurde am 17.8.2007 ein Liegenschaftskaufvertrag geschlossen, mit dem das Eigentumsrecht an 1306/2130 Anteilen der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy und an 1/6 Anteil an der Liegenschaft EZ 2, Grundbuch xy, an die nunmehrige Gemeinschuldnerin übertragen werden sollte. Überdies sollte für die nunmehrige Gemeinschuldnerin Wohnungseigentum an den Geschäftsräumlichkeiten top 7 der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy begründet werden.*

*Zum Zeitpunkt der mit Beschluss des Landesgerichtes B. vom 16.10.2008, 1S, erfolgten Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bw. war der Kaufvertrag durch die Verkäuferin nicht vollständig erfüllt, da durch das Bezirksgericht A. mit Beschluss vom 12.6.2008, =TZ, der Grundbuchsantrag mit dem der Kaufvertrag bucherlich durchgeführt werden sollte, rechtskräftig abgewiesen wurde.*

Als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw. erklärte ich daher schon mit meinem Schreiben vom 24.11.2008 gemäß § 21 KO in das Vertragsverhältnis nicht einzutreten; sodass der Kaufvertrag schon damals mit sofortiger Wirkung aufgehoben war.

Um die Schuldübernahme der -Verkäuferin gegenüber der =Bank vertraglich zu regeln, wurde noch zusätzlich die Vereinbarung zwischen der seinerzeitigen Verkäuferin und mir als Masseverwalter errichtet, die ich, wie sie zutreffend anmerkten, erst im Dezember 2010 unterfertigte.

Nachdem diese Urkunde durch die =Verkäuferin, unterfertigt worden war, erhob der Vertreter der =Bank Einwände gegen diese Urkunde da in einer Passage - ohnedies zum klaren Vorteil seiner Mandantin - eine beträchtlich unbeschränkte Schuldübernahme vereinbart war. In weiterer Folge wurden die Verhandlungen fortgeführt und konnte schließlich das Einvernehmen zwischen mir als Masseverwalter und der =Bank dadurch herbeigeführt werden, dass ich in meiner Eigenschaft als Masseverwalter erklärte die Schuldübernahme lediglich bis zu einem Betrag von € 300.000 in Anspruch zu nehmen.

Ausschlaggebend dafür, dass ich die Urkunde erst rund 8 Monate nach der seinerzeitigen Verkäuferin unterfertigte, war der Umstand, dass die -Verkäuferin bzw. deren Geschäftsführer für mich schon vor Errichtung dieser Urkunde monatelang nicht erreichbar waren. Eine Kontaktaufnahme konnte weder per Fax noch per Telefon erfolgen, sämtliche meiner Schreiben blieben unbeantwortet, obwohl Ich anlässlich einer persönlichen Nachschau von einer Nachbarin erfahren konnte, dass Hr. W. nach wie vor an der bekannten Anschrift wohnhaft war. Um nicht nochmals aufwändige Nachforschungen über den Verbleib Herrn W.s anstellen zu müssen und da im Falle einer Insolvenz der -Verkäuferin die vertragliche Regelung der Schuldübernahme voraussichtlich problematisch gewesen wäre, entschloss ich mich, die =Bank bzw. deren Vertreter von der Vorteilhaftigkeit der getroffenen Regelung zu überzeugen. Bis die Einigung herbeigeführt war, war mir die Unterfertigung der Vereinbarung nicht möglich.

Wie den angeschlossenen Beilagen entnommen werden kann, erfolgte die Vertragsaufhebung nicht erst durch die Vereinbarung mit der -Verkäuferin, sondern vielmehr schon durch die einseitige Erklärung gemäß § 21 KO."

Mit Schriftsatz vom 7. Juli 2011 wurde vom Masseverwalter dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mitgeteilt:

„Anknüpfend an mein Schreiben vom 17.6.2011 und das heute geführte Telefonat teile ich mit, dass die Entlassung der Verkäuferin, -Verkäuferin. =Z, aus der Haftung gegenüber der =Bank vor dem 1.12.2007 erfolgte.

Wie bereits telefonisch ausführlich besprochen, erklärte ich bereits mit meinem an die Verkäuferin gerichteten Schreiben vom 24.11.2008, das ich bereits an Sie übermittelt habe, gemäß § 21 KO in das bestehende Vertragsverhältnis nicht einzutreten.

Dieses Vorgehen war durch § 21 KO gedeckt. Wie der Judikatur zu entnehmen ist (z.B. Mohr, KO<sup>10</sup> (2006) E 30 zu § 21 KO), ist zwar bei treuhänderiger Abwicklung eines Liegenschaftskaufvertrages die Aufhebung durch einseitige Erklärung des Masseverwalters nicht zulässig, sofern der Treuhänder den Kaufpreis erhalten und - bei Liegenschaftskäufen - den Antrag auf Einverleibung gestellt oder einverleibungsfähige Urkunden und einen gültigen Rangordnungsbeschluss in Händen hat (was hier aber nicht der Fall war). Trotz Vorliegens dieser Voraussetzungen ist der Vertragsrücktritt hingegen möglich wenn (wie hier erfolgt) der Eigentumserwerb durch Einverleibung des Eigentumsrechts im Grundbuch scheitert (Mohr, KO<sup>10</sup> (2006) E 32 zu § 21 KO).

Rechtlich hatte die erfolgte Erklärung im Sinne der aufgezeigten Judikatur zu § 21 KO zur Folge, dass die vertragliche Beziehung zwischen der nunmehrigen Gemeinschuldnerin und der Verkäuferin mit sofortiger Wirkung beendet war. Schon aus diesem Grunde bestand, wegen des nachträglichen Wegfalles der Leistungsgrundlage, die im Bereicherungsrecht begründete Verpflichtung der Vertragsteile, die erhaltenen Leistungen an den Vertragspartner zurückzustellen.

Mit Schreiben RA als Vertreter der früheren Verkäuferin vom 19.3.2009 wurde ausdrücklich erklärt mit der Rückabwicklung des Kaufvertrages einverstanden zu sein, „wenngleich dem im Sinne der gängigen Judikatur erhebliche Bedenken nach Maßgabe der Bestimmung des § 21 KO entgegenstehen.“ Im zitierten Schreiben werden noch einige Änderungen des Vertrages, durch den die exakten Modalitäten der Rückabwicklung geregelt werden sollten, gefordert. Dies vermag jedoch nichts an der Tatsache zu ändern, dass die einseitige Willenserklärung durch die Verkäuferin ausdrücklich akzeptiert wurde und - selbst wenn, wie im Schreiben RA unzutreffend ausgeführt, Bedenken gegen die Anwendbarkeit des § 21 KO bestehen sollten - spätestens durch die im Schreiben vom 19.3.2009 erfolgte Erklärung eine Willenseinigung über die Aufhebung des Vertrages eintrat und der Vertrag damit auch tatsächlich aufgehoben war.

Obgleich dies im Hinblick auf meine einseitige Erklärung gemäß § 21 KO und überdies aufgrund der oben beschriebenen Willenseinigung zwischen mir als Masseverwalter und der Verkäuferin zur Vertragsaufhebung nicht mehr erforderlich gewesen wäre, wurde noch zusätzlich die Ihnen bereits bekannt Vereinbarung zwischen der seinerzeitigen Verkäuferin und mir als Masseverwalter geschlossen. Zweck dieser Vereinbarung war jedoch nicht die Aufhebung des Kaufvertrages, der ohnedies, wie oben dargelegt, bereits aufgehoben worden war, sondern vielmehr eine vertragliche Regelung der Rückabwicklung, insbesondere betreffend die Schuldübernahme durch die -Verkäuferin gegenüber der =Bank, wobei zu diesem Zweck die =Bank in die Erarbeitung des Vertrages eingebunden worden war.

Ich weise daher neuerlich darauf hin, dass aus den erwähnten und angeschlossenen Beilagen klar ersichtlich ist, dass die Vertragsaufhebung nicht erst durch die Vereinbarung mit der - Verkäuferin, die ich als Masseverwalter im Dezember 2010 unterfertigte, erfolgte, sondern schon durch die einseitige Erklärung gemäß § 21 KO, spätestens aber aufgrund des Schreibens RA vom 19.3.2009.“

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde der Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 17. Dezember 2010 auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 22. Juli 2011 abgewiesen. Die Abweisung wurde damit begründet:

„Eine Rückgängigmachung des Vertrages durch Vereinbarung ist innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der Steuerschuld möglich.“

§ 21 KO führt nicht zur Aufhebung des Vertrages, sondern es unterbleibt lediglich die weitere Erfüllung (VwGH v 27.11.2008, 2007/16/0143).

Die Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG ist erst mit Abschluss der Vereinbarung erfolgt.

Da der Abschluss der Vereinbarung zur Rückabwicklung jedoch nicht innerhalb der geforderten Frist von drei Jahren stattgefunden hat, war der Antrag abzuweisen.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 27. Juli 2011 wurde vorgebracht:

„Der zitierte Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel wird in seinem gesamten Inhalt wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten.“

*Mit Beschluss des Landesgerichtes B. vom 27.11.2008, 1S, wurde über das Vermögen der Bw. der Konkurs eröffnet und wurde der Einschreiter zum Masseverwalter bestellt.*

*Beweis: Ausdruck aus der Ediktsdatei*

*Zwischen der -Verkäuferin =Z und der nunmehrigen Gemeinschuldnerin wurde am 17.8.2007 ein Liegenschaftskaufvertrag geschlossen, mit dem das Eigentumsrecht an 1306/2130 Anteilen der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy und an 1/6 Anteil an der Liegenschaft EZ 2, Grundbuch xy, an die nunmehrige Gemeinschuldnerin übertragen werden sollte. Überdies sollte für die nunmehrige Gemeinschuldnerin Wohnungseigentum an den Geschäftsräumlichkeiten top 7 der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch xy begründet werden.*

*Als Kaufpreis für die genannten Liegenschaftsanteile vereinbarten die Vertragsteile einen Betrag von € 300.000 zuzüglich 20 % USt im Betrag von € 60.000, insgesamt daher einen Betrag von € 360.000. Die Entrichtung des Kaufpreises erfolgte derart, dass die Käuferin die Verbindlichkeiten der Verkäuferin bei der Bank reg. Gen.m.b.H. zu Konto Nr. y-z im Betrag von € 300.000 übernahm und die Verkäuferin aus dem Schuldverhältnis entlassen wurde. Die Berichtigung der Umsatzsteuer erfolgte derart, dass eine Verrechnung zwischen den Abgabenkonten der Vertragsteile erfolgte.*

*Beweis: Kaufvertrag vom 17.8.2007*

*Zum Zeitpunkt der mit Beschluss des Landesgerichtes B. vom 16.10.2008, 1S, erfolgten Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bw. war der Kaufvertrag nicht vollständig erfüllt, da durch das Bezirksgericht A. mit Beschluss vom 12.6.2008, =TZ, der Grundbuchsantrag mit dem der Kaufvertrag bucherlich durchgeführt werden sollte, rechtskräftig abgewiesen wurde.*

*Beweis: Beschluss des BG A. vom 12.6.2008, =TZ*

*Als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw. erklärte ich daher mit Schreiben vom 24.11.2008 gemäß § 21 KO in das Vertragsverhältnis nicht einzutreten, sodass die weitere Erfüllung des Vertrages unterbleiben sollte.*

*Beweis: Schreiben vom 24.11.2008*

*Mit Schreiben RA als Vertreter der früheren Verkäuferin vom 19.3.2009 wurde ausdrücklich erklärt, „dass die Verkäuferin grundsätzlich mit der Rückabwicklung des Kaufvertrages einverstanden wäre, wenngleich dem im Sinne der gängigen Judikatur erhebliche Bedenken nach Maßgabe der Bestimmung des § 21 KO entgegenstehen“. Im zitierten Schreiben werden noch einige Änderungen des Vertrages, durch den die exakten Modalitäten der Rückabwicklung geregelt werden sollten, gefordert.*

*Dies vermag jedoch nichts an der Tatsache zu ändern, dass das in meinem Schreiben vom 24.11.2008 enthaltene Angebot zur Rückabwicklung des Kaufvertrages durch die Verkäuferin ausdrücklich akzeptiert wurde und - selbst wenn, wie im Schreiben RA zutreffend ausgeführt, § 21 KO nicht anwendbar ist - spätestens durch die im Schreiben vom 19.3.2009 erfolgte Erklärung eine Willenseinigung über die Vertragsaufhebung zu Stande kam, wenngleich Details noch verhandelt werden sollten. Durch die übereinstimmenden Willenserklärungen über die Vertragsaufhebung kam nach den Grundsätzen der Rechtgeschäftslehre ein Aufhebungsvertrag zu Stande und war der ursprüngliche Kaufvertrag sohin ohne jeden Zweifel aufgehoben.*

*Beweis: Schreiben RA vom 19.3.2011*

*Lediglich zur Regelung der exakten Modalitäten, insbesondere der Schuldübernahme, wurde noch zusätzlich die Vereinbarung zwischen der seinerzeitigen Verkäuferin und mir als Masseverwalter geschlossen. Zweck dieser Vereinbarung war jedoch nicht die Aufhebung des*

*Kaufvertrages, der ohnedies, wie oben dargelegt, bereits aufgehoben worden war, sondern vielmehr eine vertragliche Regelung der Rückabwicklung, insbesondere betreffend die Schuldübernahme durch die -Verkäuferin gegenüber der =Bank, wobei zu diesem Zweck die =Bank in die Erarbeitung des Vertrages eingebunden worden war.*

*Unzweifelhaft steht fest, dass die Vereinbarung der Vertragsaufhebung nicht erst durch die Vereinbarung mit der -Verkäuferin, die ich als Masseverwalter im Dezember 2010 unterfertigte, erfolgte, sondern vielmehr die erforderliche Willenseinigung über die Vertragsaufhebung schon aufgrund meines Schreibens vom 24.11.2008 im Zusammenhang mit dem Schreiben RA vom 19.3.2009 vorlag.*

*Ungeachtet dieses Sachverhaltes wurde der Antrag vom 17.12.2010, mit dem die Rückzahlung der Grunderwerbsteuer begehrt worden war, mit dem angefochtenen Bescheid abgewiesen, wobei durch die Erstbehörde - unter Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 27.11.2008, [2007/16/0143](#) - ausgeführt wurde, die Erklärung gemäß § 21 KO führe nicht zur Aufhebung des Vertrages, sondern es unterbleibe lediglich die weitere Erfüllung.*

*Unbeachtet ließ die Erstbehörde in der bekämpften Entscheidung, dass der vorliegende Sachverhalt von dem in der zitierten Entscheidung des VwGH beurteilten Sachverhalt ganz entscheidend abweicht. So wird der Sachverhalt durch den VwGH zusammengefasst und rechtlich beurteilt: „Die Aufhebung des Vertrages haben die in Rede stehenden Parteien nur für den Fall vereinbart, „dass die Rücktrittserklärung gemäß § 21 KO des Masseverwalters unwirksam sein sollte“. Es ist nicht zu sehen, aus welchen Gründen der Rücktritt gemäß § 21 KO unwirksam gewesen sein sollte; auch die Verfahrensparteien gehen offenbar von der Wirksamkeit des Rücktritts aus. Zu einer vereinbarten „Aufhebung“ des Vertrages ist es demnach nicht gekommen.“*

*In § 21 KO heißt es wörtlich: „Ist ein zweiseitiger Vertrag von dem Gemeinschuldner und dem anderen Teil zur Zeit der Konkursöffnung noch nicht oder nicht vollständig erfüllt worden, so kann der Masseverwalter entweder an Stelle des Gemeinschuldners den Vertrag erfüllen und vom anderen Teil Erfüllung verlangen oder vom Vertrag zurücktreten.“*

*Bei dem aufgrund der Berufung zu prüfenden Sachverhalt ist jedoch zunächst zu prüfen, ob § 21 KO tatsächlich auch anwendbar war, wurden doch durch die Käuferin und nunmehrige Gemeinschuldnerin sämtliche im Kaufvertrag übernommene Verpflichtungen zur Gänze erfüllt. Unerfüllt war hingegen die Verpflichtung der Verkäuferin zur Eigentumsübertragung an die Käuferin, sodass tatsächlich § 21 KO unanwendbar war. Das Schreiben vom 24.11.2008 war sohin nicht geeignet, die Aufhebung des Vertrages herbeizuführen, enthielt aber immerhin das Angebot, den Kaufvertrag anzunehmen und erfolgte die Annahme dieses Angebotes mit Schreiben RA vom 19.3.2009. Ohne Zweifel war sohin am 19.3.2009, sohin innerhalb der dreijährigen Frist, die in § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG geforderte Vereinbarung über die Aufhebung des Kaufvertrages geschlossen.*

*Durch den seinerzeitigen Vertragserichter, die RÄ, K., waren die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr am 27.8.2008 zu ErfNr. 1-2 der Erstbehörde selbst berechnet und am 28.9.2007 die Erklärung über die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ausgestellt worden. Die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr war zu Str.Nr. 0/0, Konto Nr. 05504109 überwiesen worden.*

*Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Rückabwicklung des Kaufvertrages bereits aufgrund des Schreibens gemäß § 21 KO - wenngleich diese Bestimmung nicht anwendbar war - das aber das Angebot, den Vertrag aufzuheben enthielt und der Erklärung RA, in dem das Angebot angenommen wurde, perfekt wurde und die in weiterer Folge getroffene Vereinbarung lediglich der Präzisierung der bereits vorliegenden Willenserklärungen diente.“*

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 17 GrEStG in der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages geltenden Fassung lautet:

*„§ 17. (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 Wiederaufschwunges 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.*

*(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."*

Das Gesetz unterscheidet also in seinem § 17 Abs. 1 und 2 zwei voneinander streng zu trennende Fälle. Im Fall des Abs. 1 wird das obligatorische Rechtsgeschäft vor Eintragung des Eigentumsrechtes des Erwerbers im Grundbuch rückgängig gemacht, hingegen regeln die Bestimmungen des Abs. 2 die Fälle der Nichterhebung der Steuer beim Eigentumsrückerwerb, also dann, wenn der Erwerber bereits grundbürgerlicher Eigentümer geworden ist. Hier wurde der Grundbuchsangriff, mit welchem der Kaufvertrag buchstäblich durchgeführt werden sollte, mit Beschluss des Bezirksgerichtes A. vom 12. Juni 2008 abgewiesen, weshalb eine Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch noch nicht erfolgte und somit eine Rückgängigmachung des Kaufvertrages nach Abs. 1 vorliegt.

Die Anwendung des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG hat die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung. Das bedeutet, dass der Erwerbsvorgang auf Grund eines nachfolgenden gesonderten Willensaktes der Parteien oder auch nur einer Partei hinfällig geworden sein muss. Eine solche Parteienvereinbarung muss dabei zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen werden, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde (vgl. VwGH 9.8.2001, [2000/16/0085](#)). Da es sich beim § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG um einen Begünstigungstatbestand handelt, ist vom Begünstigungswerber, also von der Berufungswerberin, einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels darzulegen, dass der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wurde.

Im Verfahren und auch in der Berufung wird auf das Schreiben vom 24. November 2008 verwiesen. Danach wäre auf Grund dieses Schreibens im Zusammenhang mit dem Schreiben des Herrn RA vom 19. März 2009 eine Willenseinigung über die Aufhebung des Kaufvertrages vorgelegen.

Dem ist jedoch zu entgegnen, dass mit diesem Schreiben vom 24. November 2008 im Sinne des § 21 KO erklärt wurde, in das bestehende Vertragsverhältnis nicht einzutreten. Der wesentliche Absatz dieses Schreibens lautet:

*„Im Sinne des § 21 KO ist der zweiseitige Vertrag von dem Gemeinschuldner und dem anderen Teil zum Zeitpunkt der Konkursöffnung noch nicht vollständig erfüllt worden. Gemäß § 21 KO erkläre ich daher in meiner Funktion als Masseverwalter in das bestehende Vertragsverhältnis nicht einzutreten, sodass dieses mit sofortiger Wirkung endet und die durch die nunmehrige Gemeinschuldnerin erfolgte Schuldübernahme bei der Bank reg.Gen.m.b.H. gegenstandslos ist. Die infolge der Endigung des Vertragsverhältnisses fällig werdenden Umsatzsteuerbeträge werden, wie bereits anlässlich des Vertragsabschlusses durch Umbuchung bzw. Überrechnung auf den Steuerkonten der Vertragsteile zu tilgen sein, wobei das genaue Vorgehen noch abzusprechen sein wird.“*

In diesem Absatz ist von einem Ende des Vertragsverhältnisses mit sofortiger Wirkung, jedoch nicht von einer Auflösung des Vertrages die Rede. Vom Masseverwalter wurde gemäß § 21 KO erklärt, in das bestehende Vertragsverhältnis nicht einzutreten, sodass dieses Vertragsverhältnis mit sofortiger Wirkung endet.

Die Rücktrittserklärung des Masseverwalters führt nach hA nicht zur (rückwirkenden) Aufhebung des Vertrages. Es unterbleibt vielmehr nur seine weitere Erfüllung, wobei der andere Teil an Stelle seines Erfüllungsanspruches den Ersatz des ihm verursachten Schadens als Konkursgläubiger verlangen kann (Widhalm-Budak in Konecny/Schubert, KO § 21 Rz 183). So führt auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.11.2008, 2007/16/0143 aus:

*„Da sich die Tatbestände des § 17 GrEStG 1987 auf eine Parteivereinbarung gründen (vgl. das Erkenntnis vom 9. August 2001, Zl. 2000/16/0085), bleibt für die Anwendung des gesetzlich geregelten Rücktrittsrechtes gemäß § 21 KO als Grund für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer kein Raum. Zudem führt der Rücktritt vom Vertrag gemäß § 21 KO nicht*

---

*zur Aufhebung des Vertrages, sondern es unterbleibt nur die weitere Erfüllung (vgl. OGH vom 19. September 2002, [8 Ob 71/02b](#)). Die Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes ist nach dieser Bestimmung nicht vorgesehen."*

Außerdem ist das Schreiben des Herrn RA vom 19. März 2009 nicht im Zusammenhang mit dem Schreiben vom 24. November 2008 zu sehen. Dieses Schreiben bezieht sich nach seinem Inhalt eindeutig auf ein Schreiben vom 4. März 2009, mit welchem vom Masseverwalter ein Entwurf einer Vereinbarung über die Rückabwicklung des Liegenschaftskaufvertrages an die Verkäuferin übersendet wurde. Würde man dieses Schreiben des Herrn RA auch in Verbindung mit dem Schreiben vom 24. November 2008 sehen, wäre für die Berufungswerberin nichts zu gewinnen, da dieses Schreiben nicht eine Rückabwicklung des Vertrages zum Inhalt hat.

Der Anspruch auf Rückerstattung der Steuer entsteht nicht schon mit der rechtlichen Möglichkeit, die Auflösung der Verträge zu verlangen, sondern erst mit der tatsächlichen Rückgängigmachung der Verträge (vgl. VwGH 9.8.2001, [2000/16/0085](#)). Nach der Aktenlage liegt vor dem 1. Dezember 2010 keine Rücktrittserklärung, mit der eine rückwirkende Aufhebung des Vertrages erfolgt wäre, vor. Auch die Erklärung im Schreiben vom 24. November 2008 kann nicht als Erklärung in diesem Sinn gewertet werden, da diese nur eine Beendigung des Vertrages mit sofortiger – und nicht mit rückwirkender – Wirkung zum Inhalt hat.

Die Rückabwicklung des Kaufvertrages, für den die Steuerschuld vor dem 1. Dezember 2007 entstanden ist, erfolgte erst mit der Vereinbarung vom 9. Februar 2010 bzw.

1. Dezember 2010. Erst mit der Unterfertigung der Vereinbarung durch den Masseverwalter am 1. Dezember 2010 kam es zu einer Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 17. August 2007. Dass die Steuerschuld für den Kaufvertrag vom 17. August 2007 vor dem 1. Dezember 2007 entstanden ist, wurde mit dem Schreiben vom 7. Juli 2011 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mitgeteilt. Hier heißt es, dass die Entlassung der Verkäuferin aus der Haftung gegenüber der =Bank vor dem 1. Dezember 2007 erfolgte, womit die Entstehung der Steuerschuld vor dem 1. Dezember 2007 bestätigt wurde. Da eine Rückgängigmachung des Vertrages erst mit 1. Dezember 2010 erfolgte, kam es erst nach der im § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG enthaltenen Frist von drei Jahren zu einer Rückgängigmachung des Vertrages. Dass der Erwerbsvorgang erst nach Ablauf von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch einen ihm entgegengesetzten Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wurde, hat zur Folge, dass eine Rückerstattung der selbst berechneten Grunderwerbsteuer nicht erfolgen kann.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Jänner 2012