

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Holding, AdresseBf, SitzBf, vertreten durch RA, AdresseRA, über die Beschwerde vom 28.09.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29.08.2012 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 17 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1 Übergangsbestimmung

Mit **Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012** wurde das Bundesfinanzgericht mit 01.01.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst. Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Wurde zudem eine Berufung vor dem 01.01.2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt, so ist § 262 (Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung) nicht anwendbar.

2 Verfahrensgang

Am 20.06.2011 stellte die Holding, die Beschwerdeführerin (kurz Bf), einen **Antrag auf Rückzahlung der Grunderwerbssteuer und der Eintragungsgebühr** hinsichtlich ihres Kauf- und Bauträgervertrages, Erfassungsnummer Zahl1/2008 mit dem Unternehmen OG, FN Zahl2 (kurz V-OG) vom 13.06.2008. Begründend führte die Bf dabei aus, dass der abgeschlossene Kaufvertrag mangels Finanzierung durch ihre Bank mit Dissolutionsvertrag vom 21.11.2008 wieder aufgelöst hätte werden müssen. Diese

Liegenschaft sei in weiterer Folge an eine andere Person verkauft worden und diese hätte die Grunderwerbssteuer und die Eintragungsgebühr ordnungsgemäß entrichtet.

Daraufhin ersuchte die belangte Behörde die Bf **am 20.10.2011 erstmals um Ergänzung**. Diese solle die zur Vertragsauflösung führende Korrespondenz vorlegen. Folglich reichte die Bf mit Schriftsatz vom 30.12.2011 das Original der eidesstättigen Erklärung des Herrn Gf-V-OG (kurz Z), dem selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der verkaufenden Partei V-OG, nach. Dieser sei der genaue Sachverhalt hinsichtlich der Vertragsauflösung zu entnehmen. So habe, wie Z eidesstättig erklärt, die tatsächliche Vertragsauflösung mündlich in einem Telefonat im Oktober 2008 stattgefunden und sei diese mündliche Vertragsauflösung mangels Kaufpreisfinanzierung sodann lediglich am 21.11.2008 auch schriftlich bestätigt worden.

Der **eidesstättigen Erklärung des Z** ist zu entnehmen, dass der von der V-OG als Verkäuferin mit der Bf abgeschlossene Kauf- und Bauträgervertrag vom 13.06.2008 bereits im Oktober 2008 wieder aufgelöst worden sei, nachdem zwischen den Vertragsteilen V-OG, vertreten durch ihn als Geschäftsführer, sowie der Bf, vertreten durch Gf-Bf (kurz M) als Geschäftsführer, mehrere Telefonate stattgefunden hätten. Die Käuferin, die Bf, habe nämlich die Kaufpreisfinanzierung nicht zustande gebracht. Die kaufgegenständliche Wohnung habe sodann mehrere Wochen wieder zum freien Verkauf der V-OG zur Verfügung gestanden. Erst in einem weiteren Telefonat in der ersten Novemberhälfte habe sodann M mitgeteilt, dass eine Kaufpreisfinanzierung für M persönlich möglich wäre und habe dieser nunmehr mündlich der V-OG angeboten, die Eigentumswohnung durch ihn, M, persönlich zu erwerben. Er, Z, habe dieses Angebot als Geschäftsführer der V-OG mündlich angenommen. In weiterer Folge hätte er mit M vereinbart, den schriftlichen Kaufvertrag zwischen der V-OG und M persönlich am 21.11.2008 in der Kanzlei des Vertragsserrichters zu unterfertigen. Zu diesem Termin sei er aus Deutschland und M aus Dänemark angereist. Anlässlich dessen sei auch die schriftliche Auflösungsvereinbarung über die bereits im Oktober 2008 mündlich vereinbarte Auflösung des Kaufvertrags zwischen der V-OG und der Bf am 21.11.2008 unterfertigt worden.

Anschließend ersuchte die belangte Behörde die Bf **am 07.05.2012 ein zweites Mal um Ergänzung**, in dem sie um die Übersendung einer Kopie des Kaufvertrags mit der Erfassungsnummer Zahl3/2008 zwischen der V-OG und M bat. Folglich legte die Bf mit Schriftsatz vom 14.05.2012 den betreffenden Kaufvertrag vom 21.11.2008 in Kopie der belangten Behörde vor.

In der Folge erließ die belangte Behörde **am 29.08.2012** den nunmehr angefochtenen **Bescheid** hinsichtlich des Kauf- und Bauträgervertrages vom 13.06.2008 mit der V-OG., worin sie den Antrag der Bf gemäß § 17 GrEStG vom 20.06.2011 auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer abwies. Dies begründete die belangte Behörde damit, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Rückgängigmachung nur dann vorliege, wenn der Verkäufer hierdurch wieder die freie Verfügungsmacht über das Grundstück erlange, die dieser vor Abschluss des Kaufvertrages innehatte.

Die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages seien gleichzeitig vollzogen worden.

Gegen diese Entscheidung der belangten Behörde erhob die Bf mittels **Schriftsatz vom 28.09.2012 Beschwerde**, welche am selben Tag bei der belangten Behörde einlangte. Begründend führte die Bf dabei aus, dass sie den Bescheid in seinem gesamten Umfang wegen Rechtswidrigkeit anfechte. Mit dem angefochtenen Bescheid sei dem Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr keine Folge gegeben und dies damit begründet worden, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Rückgängigmachung nur dann vorliegen würde, wenn der Verkäufer hierdurch wieder die freie Verfügungsmacht über das Grundstück erlange, die er vor Abschluss des Kaufvertrages inne gehabt habe; ferner sei in der Begründung ausgeführt worden, dass die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichzeitig vollzogen worden seien.

Die Bescheidebegründung sei unrichtig. Der angefochtene Bescheid erweise sich daher als rechtswidrig. Tatsächlich liege dem Rechtsvorgang folgender Sachverhalt zugrunde: Die V-OG habe im Jahr 2008 ein Bauträgerprojekt in B (kurz OrtB) in der Form verwirklicht, dass ein Geschäfts- und Wohnhaus mit 11 Eigentumswohnungen und einem Geschäftslokal sowie Tiefgaragenplätzen und PKW-Abstellplätzen errichtet worden sei. Die Bf habe sodann mit Kaufvertrag vom 13.06.2008 die Eigentumswohnung Top Nr. 7 sowie einen Tiefgaragenplatz von der Bauträgerin, der V-OG, gekauft. Dieser Kaufvertrag sei zur Erfassungsnummer Zahl1/2008 am 25.6.2008 im Wege der Selbstberechnung dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und sei vom Finanzamt laut Buchungsmitteilung die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 8.925,-- sowie die gerichtliche Eintragungsgebühr in Höhe von € 2.550,-- auf Basis der Berechnungsblätter für die Selbstberechnung mit Fälligkeitstag 18.08.2008 vorgeschrieben worden. Seit diesem Fälligkeitstag sei das Steuerkonto der vertragserrichtenden Partei mit dem obigen Grunderwerbsteuerbetrag in der Höhe von € 8.925,-- und der gerichtlichen Eintragungsgebühr in Höhe von € 2.550,-- belastet.

Nach der Unterfertigung des Kaufvertrages hätte die Bf als Käuferin zur Kenntnis nehmen müssen, dass die finanzierende Bank plötzlich nicht mehr bereit gewesen sei, den Kaufpreis in Höhe von € 255.000,- zu finanzieren. Aufgrund dieses Umstandes hätten die Verkäuferin, V-OG, vertreten durch den Geschäftsführer Z, sowie die Bf, vertreten durch deren Geschäftsführer M, nach mehreren zwischen Z und M geführten Telefonaten schon Mitte Oktober 2008 einvernehmlich mündlich den Kaufvertrag aufgelöst. Die Verkäuferin V-OG habe durch diese Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges jene Verfügungsmacht über die kaufgegenständliche Wohnung zurückerhalten, die sie auch vor Vertragsabschluss inne gehabt habe.

Die Wohnung sei sodann mehrere Wochen der Verkäuferin, der V-OG, zum Verkauf auch an andere Käufer zur Verfügung gestanden. Die V-OG hätte daher spätestens ab Mitte Oktober 2008 an andere Wohnungswerber veräußern können, was jedoch mangels geeigneter Käufer in diesem Zeitraum nicht abgewickelt hätte werden können. In einem weiteren Telefonat Ende Oktober 2008 habe sodann der Geschäftsführer der

Bf, M, der Verkäuferin, der V-OG, angeboten, die gegenständliche Eigentumswohnung nunmehr durch ihn, M, persönlich zu erwerben. Dieses Angebot sei sodann von Z als Geschäftsführer der V-OG anlässlich dieses Telefonates angenommen und vereinbart worden, dass am 21.11.2008 im Zuge des Unterfertigungstermins des Kaufvertrages diese mündlich vereinbarte Vertragsauflösung auch schriftlich festgehalten werden solle. Diese Vorgehensweise sei vereinbart worden, da Z in Deutschland und M in Dänemark wohnhaft seien und sich die Kanzlei des Vertragserrichters in Österreich befände. Lediglich aufgrund der langen Anreisewege der Vertragsparteien sei daher für die Unterfertigung des zuvor bereits mündlich vereinbarten Auflösungsvertrages und des neu abzuschließenden Kaufvertrages mit M (persönlich) der gleiche Tag gewählt worden, was sicherlich logisch nachvollziehbar sei.

In den Räumlichkeiten des Vertragsverfassers seien sodann sowohl der Mitte Oktober 2008 mündlich vereinbarte Auflösungsvertrag hinsichtlich des Kaufvertrages vom 13.06.2008 sowie auch der zwischenzeitlich vom Vertragsverfasser vorbereitete neue Kaufvertrag zwischen der V-OG und M (persönlich) am selben Tag, dem 21.11.2008 unterfertigt worden. Aus dieser Tatsache könne aber keinesfalls die von der belangten Behörde zugrunde gelegte Annahme erschlossen werden, dass die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichzeitig vollzogen worden seien und somit der Verkäufer keine freie Verfügungsmacht über den Kaufgegenstand erlangt hätte. Wie bereits oben ausgeführt, habe über mehrere Wochen eine völlig freie Verfügungsmacht des Verkäufers hinsichtlich des Abschlusses eines Kaufvertrages mit einer anderen Vertragspartei bestanden.

Ergänzend werde ausgeführt, dass hinsichtlich des neu abgeschlossenen Vertrages zwischen der V-OG und M (persönlich) ordnungsgemäß vom Vertragserrichter sowohl die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 8.925,-- sowie die Eintragungsgebühr in Höhe von € 2.550,-- abgeführt worden sei. Der Republik Österreich sei aus diesem Rechtsvorgang sohin sicherlich kein Schaden erwachsen; hingegen müsste der Vertragsverfasser gegenüber dem Kunden persönlich für diese Beträge haften.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde vom 28.09.2012 samt Vorlagebericht vom 10.10.2012 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (siehe Pkt 1) vor.

Im **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht** (kurz BFG) stellte die Bf mit Schriftsatz vom 21.06.2018 den Antrag auf Einvernahme des Z als Zeugen, welche im Rahmen des vor dem BFG am 12.09.2018 abgehaltenen Erörterungstermines vorgenommen und niederschriftlich festgehalten wurde. Gleichzeitig zog die Bf ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

3 Sachverhalt

Die Bf hat ihren Sitz dem Kauf- und Bauträgervertrag vom 13.06.2008 sowie dem Dissolutionsvertrag vom 21.11.2008 folgend in Dänemark. Ihr Geschäftsführer ist nach

der Echtheitsbestätigung des Kauf- und Bauträgervertrages vom 13.06.2008 M. Dieses Unternehmen schloss am 13.06.2008 einen Kauf- und Bauträgervertrag mit der V-OG mit Sitz im Streitzeitraum laut Firmenbuchabfrage in OrtB. Die V-OG wurde laut Firmenbuch im Jahr 2008 von insgesamt drei Geschäftsführern selbständig geleitet, darunter Z. Mit Einbringungsvertrag vom 28.09.2010 wurde die V-OG anschließend in die V-GmbH, welche von denselben Personen wie die V-OG geleitet wird, eingebracht und wurde diese in der Folge aufgelöst und gelöscht.

Bei dem Kaufobjekt handelt es sich, wie sich auch aus einer Grundbuchsabfrage vom 11.04.2018 ergibt, um die im Eigentumsblatt als Nummer 5 eingetragene Eigentumswohnung Top Nr. 7, Anteil 160/2200, sowie den als Nummer 6 eingetragenen Tiefgaragenplatz Nummer 6 (im Nutzwertgutachten als Top 17 bezeichnet), Anteil 12/2200, auf der Liegenschaft zur EZ Zahl4 des Grundbuches OrtB. Die V-OG errichtete als Bauträger auf dieser Liegenschaft ein Geschäfts- und Wohnhaus mit 11 Eigentumswohnungen und einem Geschäftslokal sowie 7 Tiefgaragenplätzen und 11 PKW-Abstellplätzen sowie Nebenanlagen. Für das Projekt wurde am 05.09.2006 rechtskräftig die Baubewilligung erteilt.

Wie aus der Zeugeneinvernahme des Z vor dem BFG hervorgeht, war Baubeginn des Gesamtobjektes im Mai 2008. Es gab keine schriftlichen Flyer oder Inserate, vielmehr wurden die Wohnungen über Mundpropaganda angeboten und innerhalb von ca. sechs Wochen nach Baubeginn veräußert. Der letzte Kaufvertrag wurde Mitte September unterzeichnet.

Der Kaufpreis für den streitgegenständlichen Kaufgegenstand betrug laut Kaufvertrag vom 13.06.2008 für die Wohnung brutto € 236.000,-- und für den Tiefgaragenplatz € 19.000,--, somit insgesamt brutto € 255.000,--. Netto entspricht dies einem Betrag in Höhe von € 212.500,--. Dabei erhielt der Vertragserrichter von den Vertragsteilen den Auftrag, das Grundbuchsgesuch zur Einverleibung des Eigentumsrechts der Bf erst nach vollständiger Bezahlung des Gesamtkaufpreises zu verbüchern. Der Vertragserrichter war als Treuhänder auch verpflichtet, die Kaufpreiszahlung erst dann an die Verkäuferin weiterzuleiten, wenn die grundbücherliche Einverleibung der Verkäuferin ob des Streitgegenstandes sowie die Löschung der nachangeführten Pfandrechte sowie der Versteigerungsanmerkung im Grundbuch erfolgt wäre. Als spätester Übergabetermin wurde dabei der 5.12.2008 vereinbart. Laut Vertragspunkt VIII war die Rechtsgültigkeit des Kaufvertrages aufschiebend bedingt durch die grundbücherliche Einverleibung des Eigentums der Verkäuferin sowie der Löschung von dort näher genannten Pfandrechten sowie der Versteigerungsanmerkung. Beim Kaufvertrag vom 13.06.2008 handelt es sich um einen Mustervertrag, das Eigentum wurde laut Grundbuchsauszug zugunsten der Verkäuferin am 28.08.2008 einverleibt, die Löschung der genannten Pfandrechte und die Versteigerungsanmerkung im März 2008. Der Kaufvertrag vom 13.06.2008 war somit rechtsgültig.

Alle Wohnungswerber beglichen die Kaufpreiszahlungen nach Baufortschritt korrekt, lediglich die Bf war in Zahlungsverzug. Deshalb kontaktierte Z als Geschäftsführer der V-

OG den Geschäftsführer der Bf, M. In einem am 03.10.2008 stattgefundenen Telefonat mit M wurde der Kaufvertrag zwischen der Bf und der V-OG schließlich einvernehmlich mündlich per Telefon aufgelöst, da die Bf als Käuferin des streitgegenständlichen Kaufgegenstandes die Kaufpreisfinanzierung nicht zustande gebracht hatte. Dies wird durch ein Schreiben der Bank vom 30.09.2010 bestätigt, wonach die Finanzierung für die Bf mangels finanzieller Voraussetzungen und auch mangels möglicher Sicherstellungen nicht möglich war. Da M in Dänemark lebt und beruflich viele Auslandsreisen zu absolvieren hat, einigte man sich einige Tage nach dem Telefonat vom 03.10.2008 gemäß dessen Reiseplanung auf einen gemeinsamen Termin beim Vertragserrichter, nämlich den 21.11.2008 zwecks Vertragsauflösung. Z fühlte sich ab der mündlichen Vertragsauflösung nicht mehr an den Kaufvertrag vom 13.06.2008 gebunden und gab die beschwerdegegenständliche Wohnung wieder in den Vertrieb durch neuerliches Anbringen eines Verkaufsbanners am Bauzaun. Es hat auch wieder Kaufinteressenten gegeben. Die gesamte Anlage ist eine "Dänen-Enklave". M erfuhr von einer dort wohnhaften und mit ihm befreundeten dänischen Familie, dass die beschwerdegegenständliche Wohnung noch nicht verkauft war. Ende Oktober/Anfang November 2008 kontaktierte M daher Z telefonisch, dass er die Wohnung für sich persönlich zu denselben Bedingungen kaufen möchte und für sich selbst auch finanzieren kann. Dazu nahm die Bank im oben erwähnten Schriftsatz vom 30.09.2010 ebenfalls Stellung, indem sie M persönlich aufgrund ausreichender Sicherheiten die Kreditwürdigkeit bestätigte. Z nahm infolge gesicherter Finanzierung dieses Kaufangebot mündlich an, sodass der Kaufvertrag vorerst mündlich zustande kam. M schickte ihm überdies noch kurz nach Abschluss des mündlichen Kaufvertrages ein Fax betreffend die Finanzierungszusage der Bank. Infolge der vielen beruflichen Reisen von M einigte man sich, den bereits vereinbarten Termin 21.11.2008 für die Vertragsauflösung beim Vertragserrichter gleich mit der Kaufvertragsneuerrichtung zu kombinieren.

Daraufhin kam es am 21.11.2008 in den Räumlichkeiten der Kanzlei des Rechtsanwaltes zur Unterzeichnung des schriftlichen Kaufvertrages durch M im eigenen Namen sowie durch Z im Namen der V-OG. Dieser Kaufvertrag entspricht im Wesentlichen dem Kaufvertrag, welcher zwischen der Bf und der V-OG bestand. Der streitgegenständliche Kaufgegenstand hinsichtlich der Wohnung Top Nr. 7 sowie des Tiefgaragenplatzes Nr. 6 blieb gleich. Auch der Kaufpreis der betreffenden Liegenschaft änderte sich nur insofern, als nun aufgrund des Verkaufes an eine Privatperson kein Nettokaufpreis mehr ausgewiesen wird. Es gab keinerlei Gegenverrechnung betreffend den Kaufpreis Bf. und jenem betreffend M persönlich. Im Übrigen waren ohnehin noch keine Kaufpreistraten der Bf. an die V-OG geflossen. Vielmehr überwies M den Gesamtkaufpreis betreffend den mit ihm persönlich abgeschlossenen Kaufvertrag auf ein dafür beim Vertragsverfasser errichtetes Treuhandkonto. Als spätester Übergabetermin wurde ebenfalls der 05.12.2008 vereinbart. Die Eigentumsverhältnisse an dieser Liegenschaft ergeben sich dabei einerseits aus dem Wohnungseigentumsvertrag, welcher am 20.12.2010 am Bezirksgericht zwischen der V-OG und unter anderem von M im eigenen Namen abgeschlossen wurde, und andererseits aus dem Auszug des Hauptbuches vom

11.04.2018. Demnach wurde das Eigentumsrecht des M am 22.12.2010 in das Grundbuch eingetragen, wie sich auch aus dem Auszug aus dem Register vom 17.04.2018 ergibt.

Zeitgleich mit der Unterfertigung dieses Kaufvertrages wurde sodann auch schriftlich die **Auflösungsvereinbarung** über die bereits im Oktober 2008 mündlich vereinbarte Auflösung des Kaufvertrages zwischen der V-OG und der Bf von Z und M unterschrieben. Dies ergibt sich daraus, dass am Dissolutionsvertrag als **Zeitpunkt der beiderseitigen Vertragsunterzeichnung Freitag, der 21.11.2008, 14 Uhr**, ausgewiesen ist. Nach den Bestimmungen dieses Dissolutionsvertrages (Punkt I.) wurde der Kauf- und Bauträgervertrag vom 13.06.2008 somit einvernehmlich vollinhaltlich aufgelöst, sowie die **Vertragsauflösung mit Unterfertigung dieses Auflösungsvertrages durch beide Vertragsparteien rechtswirksam**.

4 Rechtslage

Gemäß **§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987**, unterliegen der Grunderwerbsteuer die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (**Z 1**).

Nach **§ 2 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987**, sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile als ein Grundstück behandelt (**Abs. 3**).

Nach **§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987**, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach **§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987**, ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach **§ 7 Z 3 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987**, beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken durch andere nicht begünstigte Personen 3,5 vH.

Nach **§ 8 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987**, entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (**Abs.2**).

Nach **§ 9 Z 4 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987**, sind Steuerschuldner bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Gemäß **§ 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 682/1994**, 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 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 (**Abs. 4**).

5 Beweiswürdigung

Der festgestellt Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen (Erörterungstermin, Zeugeneinvernahme).

6 Dazu wird rechtlich erwogen

Die Bestimmung des § 17 GrEStG 1987 verfügt die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. Das entspricht auch der materiellen Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes, den Grundstücksverkehr und nicht bloße (zu Verträgen verdichtete) Absichten zu besteuern. Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen, und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet (VfGH 20.6.1986, G 229/85). Die Vorschriften des § 17 GrEStG setzen voraus, dass die Steuerschuld im Sinne des § 4 Abs. 1 BAO und § 8 GrEStG entstanden ist. Ist die Wirksamkeit vom Eintritt einer Bedingung abhängig, so kann die Steuerschuld vor ihrem Eintritt nicht entstehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer 1987, Rz 7 zu § 17 GrEStG 1987 unter Verweis auf § 8 Abs 2 GrEStG). Im Gegenstandsfall trat jedoch die in Kaufvertragspunkt VIII. näher geregelte Bedingung durch Einverleibung des Eigentums der Verkäuferin und Löschung der Pfandrechte ein, die Grunderwerbsteuerschuld ist somit entstanden, es lag bei Einbringung des streitgegenständlichen Antrages gemäß § 17 GrEStG ein rechtsgültiger Kaufvertrag vor.

Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges auf Grund eines Rechtsanspruches im Sinne der Z 2 des § 17 Abs. 1 GrEStG unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer und zwar auch dann nicht, wenn nach Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen die Auflösung des Rechtsgeschäftes einvernehmlich vereinbart wird.

Die Geltendmachung des Rücktritts vom Vertrag infolge Nichteinhaltung der Vertragsbestimmungen ist zeitlich nicht begrenzt bzw. nur indirekt durch die zivilrechtliche Verjährung des Rücktrittsrechts eingeschränkt (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer 1987, Rz 53 zu § 17 GrEStG 1987). Eine Befristung auf drei Jahre wie in den Fällen des Abs. 1 Z 1 GrEStG ist der Bestimmung des Abs. 1 Z 2 fremd.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit eines Rückerwerbs ist, dass das Grundstück, das Gegenstand von Erwerb und Rückerwerb ist, wieder in dem Zustand, in dem es sich im Zeitpunkt des ersten Erwerbsvorganges befand, zurückerworben wird. Es muss

also jener rechtliche und tatsächliche Zustand wiederhergestellt werden, der vor dem ersten Erwerbsvorgang bestand. Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges basiert dabei aufgrund eines Rechtsanspruches eines daran Beteiligten. Eine solche Rückgängigmachung kann sowohl auf frei vereinbarte Vertragsbestimmungen wie auch auf gesetzliche Tatbestände gestützt werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer 1987, Rz 53 zu § 17 GrEStG 1987).

Unter Vertragsbestimmungen im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 sind alle Bestimmungen des Vertrages zu verstehen, von deren Erfüllung nach dem Willen der Vertragsparteien die Wirksamkeit des Erwerbsgeschäftes abhängig sein soll. Werden die Bestimmungen des Vertrages nicht eingehalten, so hat der andere Vertragsteil einen Rechtsanspruch auf Aufhebung des Vertrages (VwGH 7.5.1981, 16/1155, 1156/80).

Der Vertragsbruch durch den anderen Vertragsteil ist geradezu ein Regelfall der Z 2 des § 17 Abs. 1 GrEStG (VfGH 20.6.1986, G 229/85; UFS 25.5.2004, RV/0211-I/02, bezüglich der Nichtleistung des vereinbarten Kaufpreises).

Ein ausdrückliches Recht zur Rückgängigmachung wegen Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen besteht im Falle der Unmöglichkeit der Leistung (§ 878 ABGB), des Erfüllungsverzuges (§ 918 ABGB) oder der Geltendmachung der Gewährleistung (§ 922 ABGB). Auch ein Wiederkaufsrecht kann einen Rechtsanspruch im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG begründen (VwGH 7.5.1981, 16/1155, 1156/80).

Nach ständiger Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes gelten Liegenschaften ohne Rücksicht auf die praktische Besitzeinräumung erst dann als übergeben, wenn die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers im Grundbuch erfolgt ist. Solange dies nicht der Fall ist, kann daher der Verkäufer insbesondere bei Zahlungsverzug des Käufers gemäß § 918 ABGB vom Vertrag zurücktreten. Die Gründe, aus welchen es noch nicht zur grundbücherlichen Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers gekommen ist, sind belanglos (OGH 25.10.1972, 7 Ob 221/72; OGH 23.2.1978, 1 Ob 541/78 u.a.).

Der Verwaltungsgerichtshof führt hierzu aus, dass ein **Erwerbsvorgang dann rückgängig gemacht ist**, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der **Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt**. Der Verkäufer muss jene Verfügungsmacht über das Grundstück wieder erlangen, welche er vor Vertragsabschluss innehatte (vgl. VwGH vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001; VwGH vom 30. März 2000, 99/16/0403).

Im Streitfall steht fest, dass die Bf den gesamten Kaufpreis für die streitgegenständliche Wohnung und den Tiefgaragenplatz nicht finanzieren konnte und somit auch den nach dem Kauf- und Bauträgervertragspunkt 4.1 zum ersten Fälligkeitstag, nämlich 14 Tage ab beidseitiger Vertragsunterzeichnung, nicht aufbringen konnte und damit die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt wurden. Folglich verständigten sich die Vertragsparteien zu Recht über eine Vertragsauflösung. Auch wenn bei Unternehmergeschäften das in § 3 BTVG (Bauträgervertragsgesetz) für Bauträgerverträge

geregelte Erfordernis der Schriftform, insbesondere Unterschriftlichkeit abgeschwächt ist (vgl. Illredits/Reich-Rohrwig, Wohnrecht Kurzkommentar, 2. Aufl./Dezember 2014, Friedl), regelt im Gegenstandsfall der streitgegenständliche Dissolutionsvertrag vom 21.11.2008 unmittelbar selbst die Unterschriftlichkeit, wonach es eben für die **Rechtswirksamkeit der Vertragsauflösung** des schriftlichen Abschlusses des Dissolutionsvertrages vom 21.11.2008, 14 Uhr, bedurfte, den Kauf- und Bauträgervertrag vom 13.06.2008 einvernehmlich vollinhaltlich aufzulösen. Auch wenn sich Z als Geschäftsführer der verkaufenden V-OG ab der telefonischen Verständigung und Einigung über die Auflösung des Kauf- und Bauträgervertrages wieder in seiner vollen freien Verfügungsmacht "fühlte", konnte diese erst rechtswirksam mit Unterfertigung des Dissolutionsvertrages eintreten. Die mündliche Auflösung ist lediglich als Absichtserklärung zu werten.

Jedoch ist ein Erwerbsvorgang dann nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 2 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 (vgl. VwGH vom 2.4.1984, 82/16/0165).

Solch ein Fall liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch hier vor. Nach dem auch von der Bf insoweit unbestrittenen Sachverhalt ist die Rückgängigmachung des Kauf- und Bauträgervertrages vom 21.11.2008 nur deshalb erfolgt, um den Verkauf der streitgegenständlichen Wohnung sowie des Tiefgaragenplatzes an den im Voraus durch die Erstkäuferin bestimmten und mit deren Geschäftsführer M identen Käufer zu ermöglichen. Die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages erfolgten gleichsam **uno actu** und zwar unter Beisein derselben handelnden Personen. Unterzeichnete M den Auflösungsvertrag noch als Geschäftsführer der Bf, so unterschrieb er den neuen Kaufvertrag zu annähernd denselben Bedingungen wie jenen des früheren im eigenen Namen und zu seinen eigenen Gunsten. So bringen die Bf in ihrer Beschwerde sowie Z im Rahmen seiner Zeugenaussage übereinstimmend vor, dass in einem weiteren Telefonat Ende Oktober 2008 /Anfang November der Geschäftsführer der Bf der Verkäuferin des Streitgegenstandes vorschlug, die betreffende Eigentumswohnung für sich persönlich zu erwerben. Dieses Angebot habe die Verkäuferin sogleich angenommen und vereinbart, dass am 21.11.2008 im Zuge der Unterfertigung der mündlich getroffenen Vertragsauflösung auch der neue Kaufvertrag schriftlich festgehalten und unterschrieben werden solle (vgl. UFS vom 19. November 2010, RV/2525-W/10; VwGH vom 25. Oktober 1990, 89/16/0146). Der Verkäuferin war es somit nicht ermöglicht, die Eigentumswohnung samt Tiefgaragenparkplatz an eine dritte Person zu veräußern (vgl. VwGH vom 23. Februar 1989, 88/16/0187).

Der sich auf § 17 GrEStG 1987 stützende Antrag der Bf auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer erwies sich somit als nicht berechtigt und 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.

Die gegenständlich strittige Frage der Erstattung von Grunderwerbsteuer konnte anhand der gesetzlichen Bestimmung des § 17 GrEStG, unter Beachtung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates sowie jener des Bundesfinanzgerichtes, entschieden werden.

Belehrung und Hinweise

Beschwerdeführenden Parteien und den im Beschwerdeverfahren Beigetretenen steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (Freyung 8, 1010 Wien) zu erheben. Die Beschwerde ist direkt beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Personen mit geringem Einkommen und Vermögen können einen Antrag auf Gebührenbefreiung und/oder auf kostenlose Beigebung einer Rechtsanwältin oder eines Rechtsanwaltes stellen. Der Verfahrenshilfeantrag selbst ist gebührenfrei und muss nicht von einer Rechtsanwältin oder einem Rechtsanwalt eingebracht werden. Es muss aber die Rechtssache, für die Verfahrenshilfe begehrt wird, angegeben und bekannt gegeben werden, ob die beschwerdeführende Partei von der Entrichtung der Eingabengebühr befreit werden will und/oder ob ihr eine Rechtsanwältin oder ein Rechtsanwalt beigestellt werden soll. Das Antragsformular samt Vermögensbekenntnis kann beim Verfassungsgerichtshof elektronisch, postalisch oder persönlich eingebracht werden. Das Formular für postalische oder persönliche Einbringung liegt in der Geschäftsstelle des Verfassungsgerichtshofes auf; es kann auch von der Website des Verfassungsgerichtshofes (www.vfgh.gv.at) ; im Bereich Kompetenzen und Verfahren / Verfahrenshilfe) heruntergeladen werden. Die Einbringung per E-Mail ist keine zulässige Form der elektronischen Einbringung. Zur Vorgangsweise für die elektronische Einbringung und zu weiteren Informationen wird auf die Website des Verfassungsgerichtshofes verwiesen.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung, wenn das Bundesfinanzgericht dies in seinem Spruch zugelassen hat, eine ordentliche, ansonsten eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision ist schriftlich innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung der Entscheidung beim Bundesfinanzgericht einzubringen. Sie ist -

abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (in Abgaben- und Abgabenstrafsachen auch von einer Steuerberaterin bzw. einem Steuerberater oder einer Wirtschaftsprüferin bzw. einem Wirtschaftsprüfer) abzufassen und einzubringen. Bei entsprechend ungünstiger Einkommens- und Vermögenslage kann Verfahrenshilfe gewährt werden. Wird die Verfahrenshilfe bewilligt, entfällt die Eingabengebühr und es wird eine Rechtsanwältin oder ein Rechtsanwalt bestellt, die oder der den Schriftsatz verfasst. Der Antrag ist im Falle der ordentlichen Revision beim Bundesfinanzgericht einzubringen. Das Antragsformular ist elektronisch auf der Website des Bundesfinanzgerichtes (https://www.bfg.gv.at/verfahren/Muster_Antrag_auf_Verfahrenshilfe.pdf) erhältlich. Zur Erhebung einer außerordentlichen Revision ist der Antrag auf Verfahrenshilfe unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof (Postfach 50, 1016 Wien) einzubringen; bereits der Antrag hat diesfalls eine Begründung zu enthalten, warum die Revision für zulässig erachtet wird. Das Antragsformular für postalische oder persönliche Einbringung ist im Servicecenter des Verwaltungsgerichtshofes (Judenplatz 11, 1010 Wien) oder elektronisch auf der Website des Verwaltungsgerichtshofes (www.vwgh.gv.at ; im Bereich Verfahren / Verfahrenshilfe) erhältlich, auf welche auch zur Vorgangsweise für die elektronische Einbringung und zu weiteren Informationen verwiesen wird.

Die für eine allfällige Beschwerde oder Revision zu entrichtenden Eingabengebühren ergeben sich aus § 17a Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 und § 24a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985.

Salzburg-Aigen, am 17. September 2018