

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch RA, Adresse1, über die Beschwerde vom 10.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 02.09.2016, ErfNr. xxx.xxx/2015 betreffend Grunderwerbsteuer (Antrag gemäß § 17 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

Verfahren:

Mit Kaufvertrag vom 23./24.07.2015 (in der Folge: Kaufvertrag vom 24.07.2015) verkaufte A.X. (in der Folge: Verkäufer A.X.) als Alleineigentümer der Liegenschaft EZ Zahl1, KG Zahl2 Name, Grundstück Nr. yyy/14 und im Kaufvertrag in der Folge als Kaufgegenstand A bezeichnete Liegenschaft an den Bf. um den einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis von EUR 89.966,00, welcher binnen drei Wochen ab Unterfertigung auf dem Treuhandkonto laut Vertragspunkt 6.4. einlangen sollte. In derselben Kaufvertragsurkunde ist des Weiteren noch die Veräußerung des Kaufgegenstandes B, der EZ Zahl3, selbe Katastralgemeinde wie oben, Grundstück Nr. yyy/12 durch den Alleineigentümer F.X. (in der Folge: F.X) sowie des Kaufgegenstandes C, der EZ Zahl4, selbe Katastralgemeinde wie oben, Grundstück Nr. yyy/13 durch den Alleineigentümer M.X. (in der Folge: M.X.) urkundlich niedergelegt. Die Veräußerung von Kaufgegenstand B und C erfolgte an die IL mit Sitz in Bulgarien (in der Folge: bulgarische Gesellschaft), deren Geschäftsführer und Alleineigentümer laut vorgelegter bulgarischer Eintragungsagenturbescheinigung der Bf. ist.

Mit Schriftsatz vom 26.01.2016 stellte der Bf., vertreten durch den Kaufvertragserrichter unter Bezugnahme auf die Dissolutionsvereinbarung vom 20.11.2015 einen Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG auf Nichtfestsetzung und Rückerstattung der betreffend den

Erwerbsvorgang hinsichtlich Kaufgegenstand A selbstberechneten und bereits entrichteten Grunderwerbsteuer.

In der vorgelegten Dissolutionsvereinbarung vom 20.11.2015 zum Kaufvertrag vom 24.07.2015, abgeschlossen zwischen dem Verkäufer A.X und dem Bf. als ursprünglicher Erwerber des Kaufgegenstandes A, ist geregelt, dass der Kaufvertrag betreffend Kaufgegenstand A *„mit Unterfertigung dieser Vereinbarung vollständig aufgehoben ist und keinerlei rechtliche Wirkungen entfalten soll.“* Vermerkt wird, dass hinsichtlich der übrigen Liegenschaften (Kaufgegenstand B und C) und der diesbezüglichen Vertragsparteien der Kaufvertrag vom 24.07.2015 aufrecht bleibt. Sowohl in der Dissolutionsvereinbarung als auch im Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist der Kaufgegenstand A nicht, wie im Kaufvertrag vom 24.07.2015 angegeben, mit der GrundstücksNr. yyy/14, sondern mit GrundstücksNr. yyy/18 angeführt. Die Dissolutionsvereinbarung enthält keine Regelung betreffend Rückzahlung des ursprünglichen Kaufpreises an den Bf.

Noch am selben Tag des Abschlusses der Dissolutionsvereinbarung vom 20.11.2015 schlossen der Verkäufer A.X. und die bulgarische Gesellschaft einen im Wesentlichen mit dem ursprünglichen Kaufvertrag vom 24.07.2015 inhaltsgleichen neuen, durch denselben Vertragserrichter verfassten Kaufvertrag, jedoch lediglich bezogen auf die Liegenschaft EZ Zahl1, KG Zahl2 Name, Grundstück Nr. yyy/14, im ursprünglichen Kaufvertrag vom 24.07.2015 als Kaufgegenstand A bezeichnet. Der damals vereinbarte Kaufpreis von EUR 89.966,00 blieb gleich und wäre bereits von der Käuferin (bulgarische Gesellschaft) auf ein Treuhandkonto laut Vertragspunkt 6.4., welches jedoch nicht ident ist mit jenem des ursprünglichen Kaufvertrages vom 24.07.2015, überwiesen worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 02.09.2016 wies das Finanzamt unter derselben Erfassungsnummer, unter welcher der Kaufvertrag vom 24.07.2015 erfasst ist, den Antrag gemäß § 17 GrEStG, im Bescheid mit 10.05.2016 datiert, betreffend den Kaufvertrag vom 24.07.2015 zwischen dem Bf. und dem Verkäufer A.X. ab.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 10.10.2016 wird eingewendet, dass der seinerzeitige Verkäufer A.X. durch die Dissolutionsvereinbarung sehr wohl wieder freie Verfügungsmacht erlangt hätte. Mit dem aufgelösten Kaufvertrag hätte der Bf. eine unbebaute Liegenschaft angekauft, auf der er gemeinsam mit seiner Ehegattin den Familienwohnsitz errichten wollte. Die Pläne der Ehegatten hätten sich allerdings geändert, weil die Liegenschaft für die Zwecke des Bf. nicht mehr geeignet gewesen wäre, weshalb er den Kaufvertrag vom 24.07.2015 auflösen wollte. Der Verkäufer A.X. habe der Auflösung des Kaufvertrages zugestimmt, habe sich aber vorbehalten, den Ausfall an Kaufpreis beim Bf. geltend zu machen, wenn er lediglich einen neuen Käufer finden würde, der einen geringeren Kaufpreis bieten würde. Der Bf. wäre auch vom Verkäufer A.X. eingeladen worden, Kaufinteressenten namhaft zu machen, die an seiner Stelle die Liegenschaft erwerben würden. Es wäre für die Bf. sogar vorteilhaft gewesen, wenn der Verkäufer A.X. die Liegenschaft an einen anderen Käufer so rasch wie möglich hätte verkaufen können, da der Bf. zwischenzeitlich mit Kaufvertrag vom 07.10.2015 eine andere Liegenschaft angekauft habe, welche

nunmehr dem Zweck eines Familienwohnsitzes dienen sollte. Da jedoch der Verkäufer A.X. keinen anderen Käufer gefunden habe, hätte sich der Bf. entschlossen, die Liegenschaft als Geschäftsführer der bulgarischen Gesellschaft für diese Gesellschaft anzukaufen, da Unternehmensgegenstand der Gesellschaft laut vorgelegter bulgarischer Eintragungsagenturbescheinigung unter anderem auch der Ankauf von Immobilien, die Entwicklung von Immobilienprojekten und deren Weiterverkauf sei. So hätten allfällige Ersatzansprüche des Verkäufers A.X. vermieden werden können. Mit der Dissolutionsvereinbarung habe letzterer wieder die freie Verfügungsmacht erworben, sodass die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorlägen.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 16.11.2016 wurde die Beschwerde abgewiesen, da kein echter Rücktritt vorliege, zumal die Auflösung des ersten Vertrages erst zustande gekommen wäre, als der Abschluss des weiteren Käufertrages gesichert gewesen wäre. Im Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht wurde vorgebracht, dass die Auflösung des ersten Kaufvertrages zwischen den Vertragsparteien formfrei erfolgt sei, da sie nicht grundbücherlich umgesetzt hätte werden müssen. Erst auf Anraten des Vertragerrichters sei zu Beweis Zwecken die Dissolutionsurkunde errichtet worden, um die bereits erfolgte Auflösung des ersten Kaufvertrages auch urkundlich nachweisbar festzuhalten.

Mit Vorlagebericht vom 18.01.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde und den entsprechenden Verwaltungsakt an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Sachverhalt:

Mit Dissolutionsvereinbarung vom 20.11.2015 wurde der Kaufvertrag vom 24.07.2015 betreffend Kaufgegenstand A zwischen dem Bf. und dem Verkäufer A.X. aufgehoben. Die Vereinbarung enthält keine Regelung bezüglich der Rückzahlung des Kaufpreises in Höhe von EUR 89.966,00. Die weiteren im Kaufvertrag vom 24.07.2015 geregelten Veräußerungsvorgänge betreffend Kaufgegenstand B und C an die bulgarische Gesellschaft, deren alleiniger Eigentümer und Geschäftsführer der Bf. ist, blieben davon unberührt.

Am selben Tag (20.11.2015) des Abschlusses der Dissolutionsvereinbarung wurde die beschwerdegegenständliche Liegenschaft (Kaufgegenstand A) mit im Wesentlichen inhaltsgleichem, vom selben Vertragerrichter erstellten Kaufvertrag zum gleichen Kaufpreis von EUR 89.966,00 an die bulgarische Gesellschaft veräußert. Bei Abschluss dieses Kaufvertrages befand sich der Kaufpreis bereits auf dem Treuhandkonto des Vertragerrichters, welches jedoch nicht mit jenem des ersten Kaufvertrages übereinstimmt.

Strittig ist die beantragte Rückerstattung gemäß § 17 GrEStG der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer bezüglich des ursprünglichen Erwerbsvorganges.

Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den elektronisch vorgelegten Verwaltungsakt des FA.

Rechtsslage und Erwägungen:

Hingewiesen wird, dass sich der bekämpfte Bescheid auf einen Antrag des Bf. gemäß § 17 GrEStG vom 10.05.2016 bezieht, Erfassungsnummer und im Bescheid angeführter Kaufvertrag vom 24.07.2015 jedoch mit jenen Angaben laut beschwerdegegenständlichem Antrag vom 26.01.2016 übereinstimmen. Es wird daher Sachidentität angenommen.

§ 17 GrEStG lautet auszugsweise:

(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.....

(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.

Dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer § 17 Rz 1 ff:

Den Bestimmungen über die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer in den Fällen, in denen entweder ein vereinbarter Erwerb später nicht durchgeführt oder in denen nach grundbücherlicher Durchführung zum Rückerwerb ein Rechtsvorgang in umgekehrter Reihenfolge notwendig wird, liegt der Gedanke zu Grunde, dass die Steuer, da sie nach den Vorschriften des § 1 GrEStG nur durch den Erwerb eines Grundstückes ausgelöst wird, nicht zu erheben oder zu erstatten ist, wenn der Erwerb trotz eines ursprünglich darauf gerichteten Rechtsvorganges später tatsächlich nicht eintritt.

Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 ist es also, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (VwGH je vom 3. Juni 1993, 90/16/0144 und 90/16/0145, 0146, vom 21. Jänner 1998, 97/16/0345, vom 29. Oktober 1998, 98/16/0115, 0116, vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001, und vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0078).

§ 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 vom 20. Juni 1986, G 229/85, und vom 24. September 2003, B 706/00).

Bei den Ansprüchen aus § 17 GrEStG 1987 auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung handelt es sich um selbstständige (gegenläufige)

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen.

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG haben in gleicher Weise Anwendung zu finden, wenn das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber noch nicht übergegangen ist, wie auch dann, wenn der Erwerber bereits grundbücherlicher Eigentümer geworden ist. Die Bestimmungen des Abs 2 regeln die Fälle der Nichterhebung der Steuer beim Eigentumsrüberwerb (vgl RV zur GrEStG-Novelle 1969, 1233 BlgNR 11. GP).

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 worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann (VwGH vom 8. November 1973, 666/73, und vom 26. Juni 1997, 97/16/0024).

Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (VwGH vom 26. Februar 1981, 15/0439/80, 15/1307/80, vom 30. August 1995, 94/16/0295, und vom 30. April 2003, 2003/16/0008).

§ 17 GrEStG 1987 stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrssteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (vgl VwGH vom 2. März 1992, 91/15/0109, vom 25. Februar 1993, 92/16/0160, vom 29. Oktober 1998, 98/16/0115, 0116, vom 30. März 2000, 99/16/0404, vom 18. September 2007, 2007/16/0037, vom 23. Oktober 2008, 2007/16/0230, und vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001).

Die Vorschriften des § 17 GrEStG setzen voraus, dass die Steuerschuld im Sinne des § 4 Abs 1 BAO und § 8 GrEStG bereits entstanden ist (VwGH vom 12. April 1984, 83/16/0074, vom 26. Jänner 1989, 88/16/0030, und vom 14. November 1996, 96/16/0099);

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 gelten für alle Erwerbsvorgänge iSd § 1 leg cit (VwGH je vom 3. Juni 1993, 90/16/0144 und 90/16/0145, 0146). § 17 GrEStG bezieht sich - ebenso wie die Tatbestände des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG - ausschließlich auf das den Anspruch auf Übereignung begründende Verpflichtungsgeschäft. Ob das Verpflichtungsgeschäft erfüllt worden ist, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges, also des Verpflichtungsgeschäftes, nicht maßgebend (VwGH vom 9. August 2001, 2000/16/0085).

Alle Tatbestände des § 17 GrEStG haben also gemeinsam, dass sie sich auf eine Parteivereinbarung gründen (VwGH vom 9. August 2001, 2000/16/0085). Die Anwendung des § 17 GrEStG hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung (vgl VwGH je vom 25. Oktober 1990, 88/16/0153, 89/16/0029, und vom 9. August 2001, 2000/16/0085).

Es wird also vorausgesetzt, dass auf Grund eines nachfolgenden gesonderten Willensaktes der Parteien oder auch nur einer Partei der seinerzeitige Erwerbsvorgang hinfällig gemacht oder doch zumindest anders gestaltet worden ist (vgl VwGH vom 19. Oktober 1959, Slg 2091/F, und vom 9. August 2001, 2000/16/0085).

Eine solche Parteivereinbarung muss zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen werden, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde (vgl VwGH vom 21. November 1951, Slg 496/F, vom 26. Juni 1997, 97/16/0024, vom 29. Oktober 1998, 98/16/0115, 0116, vom 9. August 2001, 2000/16/0085, und vom 8. September 2010, 2008/16/0183).

War Zweck des Dissolutionsvertrages nicht die Rückgängigmachung des Geschäftes, sondern nur die Ermöglichung der Weiterveräußerung der Liegenschaft unter Vermeidung einer neuerlichen Grunderwerbsteuerepflicht, so ist § 17 GrEStG nicht anzuwenden (vgl VwGH vom 22. September 1978, 1331/76).

Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung iS des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor dem Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen der in § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt.

Ein Erwerbsvorgang ist somit nicht iS des § 17 Abs 1 Z 1 EStG 1987 rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmacht aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgt die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer in irgendeiner Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, ist der frühere Kaufvertrag über seine formale Aufhebung hinaus auch nicht teilweise „rückgängig gemacht“ worden (VwGH vom 2. April 1984, 82/16/0165, verstärkter Senat, zu § 20 GrEStG 1955).

Rückgängig gemacht ist somit 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. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne hatte, wiedererlangt hat (vgl etwa VwGH vom 25. Oktober 1990, 88/16/0153 und vom 25. November 2015, 2013/16/0034).

Ob der ursprüngliche Kaufvertrag bereits erfüllt und der (ursprüngliche) Käufer bereits im Grundbuch eingetragen war, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ohne Bedeutung (VwGH vom 30. März 2000, 99/16/0403).

Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an den im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgten, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, über das Grundstück anderweitig frei zu verfügen (vgl VwGH vom 16. März 1995, 94/16/0097, 0098, 0099, vom 12. November 1997, 97/16/0390, 0391, vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0184, 0190, vom 29. November 2001, 2001/16/0489, vom 19. März 2003,

2002/16/0258, vom 18. September 2007, 2007/16/0066, und vom 8. September 2010, 2008/16/0141).

Eine Rückgängigmachung liegt also dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (VwGH vom 20. August 1998, 98/16/0029, vom 28. September 1998, 97/16/0308, vom 28. September 2000, 2000/16/0331, vom 26. April 2001, 2000/16/0871, vom 19. März 2003, 2002/16/0258, und vom 26. Jänner 2006, 2003/16/0512).

Hatte der Verkäufer seine Zustimmung zur Vertragsaufhebung am gleichen Tag erteilt, an dem er mit der von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten zweiten Käuferin kontrahierte und wurde überdies der Kaufpreis vom Verkäufer an die Beschwerdeführerin nicht zurückgezahlt, dann lag eine solche Rückgängigmachung nicht vor (VwGH vom 20. August 1998, 98/16/0029).

Volpini de Maestri/Stanek in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG, § 17 Rz 15 ff führt hinsichtlich der Rückgängigmachung zum Weiterverkauf mit Judikatur- und Literaturverweisen aus:

„Wird der Vertrag lediglich zum Zweck der Übertragung des Grundstückes zu vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preis auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person aufgehoben, ohne dass dabei der Verkäufer sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, liegt keine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG vor. Dies ist dann der Fall, wenn der Verkäufer nicht sowohl das Interesse als auch die Möglichkeit hat, das Grundstück an einen Dritten weiterzuverkaufen. Die zeitliche Abfolge der Vertragsabschlüsse kann dabei einen Hinweis darauf geben, dass eine Wiedererlangung der freien Verfügungsgewalt durch den Verkäufer nicht beabsichtigt war. Damit der Verkäufer wieder freie Verfügungsmacht erlangen kann, muss die Rückgängigmachung aber zeitlich jedenfalls vor Abschluss des zweiten Kaufvertrages mit dem Dritten liegen. Auf den Zeitpunkt der Antragstellung gemäß § 17 Abs. 5 GrEStG kommt es diesbezüglich nicht an. Aus dem Inhalt der zugrunde liegenden Verträge, der zeitlichen Nähe der Vertragsabschlüsse und aus dem persönlichen Naheverhältnis zwischen dem Erst- und Zweiterwerber der Liegenschaft, den Zahlungsmodalitäten und der Zahlungsabwicklung kann auf das Fehlen der freien Verfügungsmacht des Verkäufers geschlossen werden, wenn dem Verkäufer kein finanzielles Risiko aus der Aufhebung des ersten Kaufvertrages und dem kurz darauf erfolgten Abschluss des zweiten Kaufvertrages entsteht.

Eine Rückgängigmachung liegt daher nur dann vor, wenn der ursprüngliche Verkäufer wieder das volle wirtschaftliche Risiko der Liegenschaftsverwertung tragen muss. Darauf, dass dieses Risiko wieder vom Verkäufer übernommen wird, deutet insbesondere der Umstand hin, dass ihm vom Käufer ein entsprechender Ausgleich (Stornogebühr) gezahlt wird. Entsteht dem Verkäufer durch eine in der Parteienvereinbarung erfolgte Regelung kein finanzielles Risiko aus der Aufhebung des ersten Kaufvertrages, kann auf das Fehlen der freien Verfügungsmacht des Verkäufers geschlossen werden. Vermittelt der Käufer dem Verkäufer einen neuen Käufer, der das Grundstück zu denselben Konditionen erwirbt,

zahlt dem Verkäufer aber nur einen geringen pauschalen Schadenersatz, liegt keine tatsächliche Rückgängigmachung vor, weil der Verkäufer zu keinem Zeitpunkt das Risiko wieder übernehmen muss, einen neuen Käufer für die Liegenschaft zu finden.“

Seit dem hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 02.04.1984, 82/16/0165, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass ein Erwerbsvorgang nur dann als "rückgängig gemacht" im Sinne des (nunmehrigen) § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 gilt, 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, d.h. jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss hatte, zur Gänze wiedererlangt.

Auch wenn der Bf. im Vorlageantrag ausführt, dass die Auflösung des ersten Kaufvertrages formfrei erfolgte, wurde der Bf. letztlich erst durch die förmliche Vertragsaufhebung aus seinen Verpflichtungen entlassen, vgl. Wortlaut „mit Unterfertigung der Dissolutionsvereinbarung ist der Kaufvertrag vollständig aufgehoben und entfaltet keinerlei rechtliche Wirkungen“. Erst, als der Abschluss des zweiten Kaufvertrages gesichert war, welcher am selben Tag erfolgte, wurde auch die Aufhebung des ersten Kaufvertrages finalisiert. Wenn der Bf. vorbringt, dass er vom Verkäufer A.X. eingeladen worden sei, Kaufinteressenten namhaft zu machen, er selbst an einem raschen Weiterverkauf der Liegenschaft interessiert gewesen wäre, um sich finanziell für den Ankauf einer für die Familienwohnsitzbegründung geeigneteren Liegenschaft finanziell frei zu spielen, er mangels geeigneter Käufer die ihm gehörige bulgarische Gesellschaft als Käuferin vorgeschlagen habe, um nicht zuletzt das Risiko eines Kaufpreisausgleiches zugunsten des Verkäufers A.X. hintanzuhalten, so zeigt dies, dass letzterer erst dann zu einer Rückgängigmachung des ersten Kaufvertrages bereit war, als die Weiterveräußerung der Liegenschaft feststand. Nicht der Verkäufer A.X. hatte wieder das volle wirtschaftliche Risiko der Liegenschaftsverwertung, sondern vielmehr der Bf., welcher für den Abschluss der Dissolutionsvereinbarung die Voraussetzungen dafür durch Namhaftmachung eines neuen Käufers schaffen musste. Dass die Weiterveräußerung nicht an einen, dem ursprünglichen Erwerber unbekanntem Dritten erfolgte, sondern vielmehr an die dem Bf. gehörige bulgarische Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand überdies Immobilienankauf und Immobilienprojektentwicklung ist und als solche schon Kaufgegenstand B und C im örtlichen Nahebereich erworben hatte, lässt darauf schließen, dass es der Bf. für wirtschaftlich vorteilhafter erachtet hat, dass auch Kaufgegenstand A im Portefeuille der bulgarischen Gesellschaft ist. Dass der im Übrigen idente Kaufpreis bereits bei Abschluss des zweiten, durch denselben Rechtsanwalt errichteten Kaufvertrages auf dessen Treuhandkonto erlegen ist, lässt ebenfalls auf das Fehlen der freien Verfügungsmacht über Kaufgegenstand A durch den Verkäufer A.X. und des finanziellen Risikos der Liegenschaftsverwertung im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung schließen. Rechtswirksame Vertragsaufhebung und

Neuabschluss zu im Wesentlich identen Konditionen erfolgten gleichsam uno actu, dem Verkäufer A.X. entstand kein wirtschaftlicher Schaden.

Nach Lage des gegenständlichen Beschwerdefalles kann vor dem Hintergrund der zitierten hg. Judikatur nicht davon ausgegangen werden, dass der Verkäufer A.X. durch die Dissolutionsvereinbarung vom 20.11.2015 seine ursprüngliche freie Rechtsstellung über die beschwerdegegenständliche Liegenschaft, dem Kaufgegenstand A wieder erlangt hat. Aus all diesen Erwägungen liegt keine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG betreffend den ursprünglichen Erwerbsvorgang vom 24.07.2015 vor.

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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungswesentlich sind, sind sie durch die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Judikatur ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 4. Juli 2018