

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag.Jud.Ex über die **Beschwerde** des Bf., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 28. März 2012 gegen den **Abweisungsbescheid** vom 24. Februar 2012 betreffend Herabsetzung von **Grunderwerbsteuer** zu Recht

**erkannt:**

Die **Beschwerde** wird als **unbegründet abgewiesen**.

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge auch bloß: Bf.), der ausländischer Staatsbürger ist, hatte am 12. Jänner 2012 einen Kaufvertrag über den Erwerb einer Eigentumswohnung abgeschlossen.

Einige Tage später wurde zwischen den Vertragsparteien eine Rückabwicklung dieses Kaufvertrages vereinbart.

Am gleichen Tag erwarben dann der Bf. und seine Gattin je zur Hälfte die genannte Eigentumswohnung von der Erstverkäuferin zu den gleichen Konditionen.

Den Antrag auf Rückerstattung der für den ursprünglichen Rechtsvorgang vom Verfasser der Urkunde, einem Rechtsanwalt, der im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch als steuerlicher Vertreter fungiert, selbst bemessenen Grunderwerbsteuer (GrEST) wies das Finanzamt mit der Begründung, es läge keine ernstgemeinte Rückgängigmachung des Erstvertrages vor, ab.

Seine dagegen fristgerecht eingebrachte und damals noch als Berufung bezeichnete Beschwerde legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als zu jenem Zeitpunkt zuständige Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vor.

Über die **Beschwerde** wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes (im Folgenden auch nur: Finanzgericht oder Gericht) als die dem Unabhängigen Finanzsenat nachfolgende Rechtsmittelinstanz

**erwogen:**

Ausgehend vom unbedenklichen Inhalt des noch in Papierform vorgelegten Bemessungsaktes mit den darin enthaltenen Urkunden wird vom Finanzgericht nachstehender

**Sachverhalt** als erwiesen und entscheidungsrelevant **festgestellt**:

Der Beschwerdeführer, ein ausländischer Staatsangehöriger, hatte mit der O815-GmbH als Verkäuferin einen Kaufvertrag über den Erwerb einer im Inland gelegenen und in der Vertragsurkunde näher definierten Eigentumswohnung abgeschlossen.

Die in der vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter des Bf. errichteten Vertragsurkunde enthaltene Regelung hatte hinsichtlich der Übergabe wie folgt vorgesehen: "Sohin verkauft und übergibt die Verkäuferin und der Käufer kauft und übernimmt die (Anm.: im vorherigen Vertragspunkt näher definierte) Eigentumswohnung ... in das Eigentum an diesen Anteilen."

Als Kaufpreis wurde ein Betrag von rund € 126.500,00 festgelegt. Der Bf. verpflichtete sich, den vereinbarten Kaufpreis binnen 14 Tagen ab Unterfertigung der Vertragsurkunde durch sämtliche Vertragsteile auf ein vom Vertragsverfasser zu errichtendes Treuhandkonto zu überweisen.

Nach Aufzählung der auf der Liegenschaft grundbücherlich eingetragenen Belastungen ist im Punkt 6. der Urkunde folgende Vereinbarung über den Vorteilsübergang und den Übergabezeitpunkt enthalten:

"Mit Übergabe der Wohnung an den Käufer gehen Nutzen und Gefahr, Lasten und Vorteil auf diesen über. Die Übergabe erfolgt am Monatsersten nach Einlangen des Kaufpreises auf dem Treuhandkonto. Eine Übergabe des Kaufobjektes ist aber nicht möglich, bevor nicht der gesamte Kaufpreis auf dem Treuhandkonto eingelangt ist und die im Punkt 9. angeführten Zahlungen nicht erfolgt sind."

Gemäß Punkt 9. übernahm der Bf. sämtliche mit dem Erwerb und der grundbücherlichen Durchführung verbunden Kosten, Gebühren und Steuern.

Abschließend erteilte die Verkäuferin noch die Einverleibungsbewilligung und die Vertragsparteien bevollmächtigten den vertragsverfassenden Rechtsanwalt zur Vornahme sämtlicher mit der Abwicklung und Durchführung verbundenen Handlungen.

Unterzeichnet wurde die (einige) schriftliche Vertragsausfertigung vom Käufer am 9. Jänner 2012. Die Unterzeichnung durch ein befugtes Organ der Verkäuferin erfolgte am 12. Jänner 2012.

Am 11. Jänner 2012 wurde der vereinbarte Kaufpreis zur Gänze auf das Treuhandkonto einbezahlt.

Aufgrund der eher schlechten Deutschkenntnisse des Käufers war der Vertragsverfasser davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer die Eigentumswohnung alleine erwerben wollte und hatte daher den (Erst-) Vertrag dem entsprechend aufgesetzt.

Die Selbstberechnung der GrESt durch den Vertragsverfasser erfolgte am 16. Jänner 2012.

Im Rahmen eines weiteren Gespräches ergab sich für den Vertragsverfasser, dass die Intention des Beschwerdeführers eigentlich immer auf einen (jeweils Hälften-) Erwerb gemeinsam mit seiner Gattin abgezielt hatte.

Mit Vereinbarung vom 19. Jänner 2012 hoben daher die beiden Vertragsteile den Kaufvertrag vom 12. Jänner 2012 rückwirkend auf diesen Tag auf. Als Beweggrund für die Rückabwicklung ist in der Aufhebungsurkunde ausdrücklich angeführt, dass der Kaufvertrag nunmehr mit dem Beschwerdeführer und dessen Ehegattin abgeschlossen werden soll.

Dem zufolge schlossen die Vertragsparteien einen wortidenten Kaufvertrag ab. Lediglich auf der Käuferseite schienen diesmal, wie beabsichtigt, der Bf. und seine Ehegattin gemeinsam auf. Unterzeichnet haben die Käufer die Vertragsurkunde am 19. Jänner 2012, also am Tag der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages. Seitens der Verkäuferin wurde die Urkunde am 25. Jänner 2012 unterschrieben.

Bezüglich dieses Rechtsvorganges wurde die Selbstberechnung der GrESt am 26. Jänner 2012 durchgeführt.

Am 13. Februar 2012 wurde der Stornierungsantrag (Antrag auf Nichtfestsetzung der GRESt) hinsichtlich des Kaufvertrages vom 9./12. Jänner 2012, unter Anchluss einer Kopie der Aufhebungsvereinbarung, eingebracht. Je eine Kopie der beiden Kaufvertragsurkunden wurde am 23. Februar 2012 nachgereicht.

Die grundbürgerliche Durchführung des Erwerbsvorganges vom 19./25. Jänner 2012 war noch vor dem 28. Februar 2012 abgeschlossen worden.

Dieser **Sachverhalt** ist im Hinblick auf die streitentscheidende Frage, ob der Kaufvertrag vom 9./12. Jänner 2012 mit dem Beschwerdeführer als alleinigem Käufer solcherart rückgängig gemacht worden ist, dass eine Vorschreibung von Grunderwerbsteuer dafür zu unterbleiben hatte bzw. wieder rückgängig zu machen war,

**rechtlich wie folgt zu würdigen:**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegt der GrESt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Ein Kaufvertrag als Konsensualvertrag kommt, unabhängig von der Erwerbung des Eigentums selbst, durch Willenseinigung der Parteien über Kaufpreis und Kaufsache zustande und schafft dadurch einen Anspruch des Käufers auf Übereignung der Sache. Das Grunderwerbsteuergesetz bindet die Steuerpflicht schon an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987*,

Rz 123 zu § 1; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0111). Steuerpflichtig ist daher schon der Rechtsvorgang, durch den jemand einen Rechtsanspruch auf Übereignung eines Grundstückes erlangt. Ob das Rechtsgeschäft in der Folge auch erfüllt wird oder nicht, ist abgabenrechtlich irrelevant (*Fellner*, a.a.O., Rz 126; VwGH vom 19. Dezember 1985, 83/16/0185). In den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG kommt der Verkäufer seiner Verpflichtung zur Verschaffung des bucherlichen Eigentums als Erfüllungsgeschäft durch Abgabe der Einverleibungsbewilligung nach.

Im gegenständlichen Fall haben nun die Parteien des Kaufvertrages vom 9./12. Jänner 2012, der Beschwerdeführer und die O815-GmbH, Willenseinigung über Kaufpreis und Kaufsache erzielt und hat die Verkäuferin die Einverleibungsbewilligung erteilt. Es liegen sohin sowohl ein gültiges Verpflichtungsgeschäft als auch ein Erfüllungsgeschäft vor. Damit ist aber ein die Grunderwerbsteuerpflicht auslösender Erwerbsvorgang gegeben.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, eine Übergabe der Wohnung sei erst am Monatsersten nach Einlangen des Kaufpreises auf dem Treuhandkonto, also am 1. Februar 2012 erfolgt, muss entgegengehalten werden, dass damit klar erkennbar nur die sachenrechtliche Übertragung gemeint sein konnte. Dies auch deshalb, weil Nutzen und Gefahr, Lasten und Vorteil erst mit diesem Stichtag auf den Beschwerdeführer übergehen sollte.

Dem gegenüber ist schuldrechtliche Erfüllungshandlung bei einem Kaufvertrag die Übertragung des Eigentums an der Kaufsache auf den Erwerber. Diese erfolgte nach dem Urkundeninhalt ("Sohin verkauft und übergibt ... in das Eigentum an diesen Anteilen.") aber bereits im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Urkunde, womit der Bf. außerbücherliches Eigentum erworben hatte.

Abgesehen davon, dass also nach dem Urkundeninhalt die Übergabe der Liegenschaft in das Eigentum des Bf. ohnehin bereits mit der Unterzeichnung erfolgt war, mussten die diesbezüglichen Einwendungen des Bf. im Lichte der obigen rechtlichen Ausführungen für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung ins Leere gehen.

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Nach Abs. 4 leg. cit. ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern, wenn in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt ist.

§ 17 GrEStG 1987 verfügt nun die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 1 zu § 17). Die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar aufgrund 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. § 17 GrEStG 1987 stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (*Fellner*, a.a.O., Rz 5, mit zahlreichen Hinweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur).

Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (*Fellner*, a.a.O., Erkenntnisse des VwGH vom 30. August 1995, 94/16/0295, und vom 30. April 2003, 2003/16/0008). Das Gesetz lässt nämlich die Festsetzung oder Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 3 des § 17 GrEStG 1987 ausdrücklich umschriebenen Fällen zu (*Fellner*, a.a.O., Rz 6, VwGH vom 26. Mai 2011, 2011/16/0001).

Die Anwendung des § 17 GrEStG hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung (*Fellner*, a.a.O., Rz 8 zu § 17; VwGH vom 9. August 2001, 2000/16/0085).

Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2. April 1984, 82/16/0165, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass für eine steuerlich anzuerkennende Rückgängigmachung der Verkäufer jene (freie) Verfügungsmacht wiedererlangen muss, die er vor Vertragsabschluss innehatte. Diese Voraussetzung ist jedoch nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer erfolgt und Auflösung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu vollzogen werden, da der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, diesfalls nicht wiedererlangt (VwGH vom 19. März 2003, 2002/16/0258). Eine solche Rückgängigmachung liegt somit dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, um gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (*Fellner*, a.a.O., Rz 14; VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0331, und vom 26. April 2001, 2000/16/0871). Entscheidend für die Rückgängigmachung ist folglich, dass die Vertragspartner einander derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Stellung wieder erlangt. Dies bedeutet, dass der Veräußerer die ihm als ursprünglichen Verkäufer des in Rede stehenden Grundstückes zustehende Möglichkeit zurückerhalten muss, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und seinen Vorstellungen abzuschließen. Eine solche Wiederherstellung des früheren Zustandes findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Verkäufer geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (*Fellner*, a.a.O., Rz 14a; VwGH vom 12. Oktober 1964, 767/64).

Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages allerdings nur, um den Verkauf des Grundstückes an einen 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 (*Fellner*, a.a.O., Rz 15, mit umfangreichen

Judikaturhinweisen, etwa VwGH vom 18. September 2007, 2007/16/0066, und vom 8. September 2010, 2008/16/0141).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die – einvernehmliche – Aufhebung des Kaufvertrages vom 9./12. Jänner 2012 sogar nach dem ausdrücklichen Berufungsvorbringen einzig und allein nur zu dem Zweck, um einen neuerlichen Verkauf der Eigentumswohnung je zur Hälfte an den Beschwerdeführer und dessen Ehegattin zu ermöglichen. Die Verkäuferin sollte daher auch gar nicht ihre Verfügungsmacht dahingehend zurückerhalten, nach eigenem Ermessen und in freier Entscheidung über den Kaufgegenstand uneingeschränkt – etwa durch Veräußerung an außenstehende, völlig unbeteiligte dritte Personen – bestimmen zu können. Auch ist eine Rückstellung des Kaufpreises nach dem Akteninhalt nicht erweislich und wurde derartiges vom Bf. gar nicht behauptet.

Zusammenfassend wird seitens des Finanzgerichtes daher festgestellt, dass der Kaufvertrag vom 9./12. Jänner 2012 mit dem Beschwerdeführer als alleinigem Erwerber in jeder – und sohin auch in grunderwerbsteuerlicher – Hinsicht gültig zustande gekommen ist. Die einvernehmliche Aufhebung durch die bisherigen Vertragsparteien erfolgte allein nur zu dem Zweck, um die Eigentumswohnung je zu Hälftenanteilen an den Bf. und dessen Gattin gemeinsam zu übereignen. Dies ist am gleichen Tag wie die Vertragsaufhebung, also quasi uno actu, geschehen. Durch die Unterzeichnung seitens der erwerbenden Ehegatten war die Verkäuferin bereits an diese gebunden und hatte somit zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit, über den Kaufgegenstand frei – etwa durch Veräußerung an unbeteiligt Dritte – zu verfügen. Der Umstand, dass eine Rückstellung des Kaufpreises nicht vorgenommen wurde, rundet das gewonnene Bild noch zusätzlich ab.

Damit kann aber von einer Wiedererlangung des freien Verfügungsrechtes und sohin von einer Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 nicht gesprochen werden, weshalb diese Begünstigungsbestimmung vom Finanzamt zu Recht nicht zur Anwendung gebracht wurde und daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof hatte zu erfolgen, da die Entscheidung über die Revision nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Dies deshalb, weil die hier streitentscheidende Frage, ob im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine steuerbefreiende Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges betreffend eine Wohnung vorliegen, durch die oben zitierte, umfangreiche und ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Dezember 2018

