



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Johann Eder, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Giselakai 45, vom 5. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 2. August 2011, StNr., betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Antrag vom 15.03.2011, eingelangt am 21.04.2011, beantragte die Bw einen Bescheid nach § 17 Abs. 4 GrEStG zu erlassen, da sie aufgrund der Vereinbarung vom 14.03.2011 mit der Verkäuferin den am 29.01.2010 abgeschlossenen Kaufvertrag (Selbstbemessung am 12.03.2010 zu ERFNR) einvernehmlich rückgängig gemacht habe.

Aufgrund der Unzufriedenheit der Bw mit der kaufgegenständlichen Wohnung in A EZ, Anschrift, und dem Anbot eines anderen Käufers, kamen die Bw und die Verkäuferin überein, den Kaufvertrag vom 29.01.2010 einvernehmlich aufzuheben. Der Kaufvertrag wurde vollständig rückabgewickelt, eine Verbücherung sei noch nicht erfolgt.

In der Vereinbarung vom 14.03.2011 sind die Umstände und die Bedingungen der Rückabwicklung ausführlich dargelegt, sie lauten in den Punkten 2, 3 und 5:

*„2. K. vertritt den Standpunkt, dass in dieser Wohnung störender Lärm bzw. störende Geräusche aus anderen Wohnungen zu vernehmen sind und daher das Objekt nicht ihren Erwartungen entspricht. Die Verkäuferin hat Schallmessungen und Untersuchungen wegen eventueller Körperschallübertragungen durchführen lassen und wurde dabei festgestellt, dass die Ausführung normgemäß und mit einem für solche Neubauten üblichen Maß an Schall- bzw. Lärmschutz erfolgt ist. Im Sinne einer konstruktiven Lösung hat sich die Verkäuferin jedoch bereit erklärt, einer Aufhebung des Vertrages und dessen Rückabwicklung zuzustimmen, wenn K. einen Ersatzkäufer findet. Aufgrund der Präsentation eines Käufers, der bereit ist, die Wohnung zu denselben Konditionen zu kaufen, wie diese von K. gekauft worden ist, kommen die Parteien nun rechtsverbindlich wie folgt überein:*

*Der Kaufvertrag vom 29.01.2010, ERFNr. wird einvernehmlich aufgehoben.*

*K. wird den Kaufgegenstand an die Verkäuferin bis spätestens 30.04.2011 gereinigt und im entsprechenden Ausstattungs- und Möblierungszustand übergeben, wie sie dies mit dem Ersatzkäufer vereinbart hat.*

*K. haftet für jedwede Folgen eines gegebenenfalls von ihr zu vertretenden Rückübergabeverzuges, und ebenso für jedwede von ihr zu vertretenden Mängel oder Beschädigungen, welche der Ersatzkäufer gegebenenfalls gegenüber der Verkäuferin geltend macht. Sie verpflichtet sich die Verkäuferin diesbezüglich völlig schadlos zu halten.*

*3. K. erhält den gesamten Kaufpreis von € 208.000,00 von der Verkäuferin erstattet. Die Grunderwerbssteuer und die Eintragungsgebühr werden vom Treuhänder infolge der Aufhebung des Kaufvertrages einer Abänderung durch Nichtfestsetzung bzw. Erstattung zugeführt, und ebenfalls an K. erstattet.*

*Jedwede von K. für Sonderausstattungen bzw. Möblierungen des Objektes getätigten Aufwendungen und ebenso die von ihr auf Vorschreibung der Gemeinde geleistete Anliegerleistung, werden im Rahmen einer Ablösevereinbarung direkt im Verhältnis zwischen ihr und dem präsentierten Ersatzkäufer ausgeglichen, und erklärt K., diesbezüglich keinerlei Ansprüche an die Verkäuferin zu stellen.*

*Die Erfüllung der Rückzahlungsverpflichtung wird dadurch abgesichert, dass K. die Kaufpreiserstattung auf Weisung der Verkäuferin durch Direktzahlung vom Treuhandkonto aus dem vom Ersatzkäufer zu erlegenden Kaufpreis erhält, indem die aushaftenden Wohnbauförderungsmittel direkt an den Wohnbauförderungsträger zurückgezahlt werden, und im übrigen der Kaufpreis auf ein von ihr bekanntzugebendes Konto zurückgezahlt wird.*

5. Diese Vereinbarung beruht auf dem unmittelbar bevorstehenden Abschluss des Kaufvertrages zwischen der Verkäuferin und Ersatzkäufer über diesen Kaufgegenstand. Der Verkäuferin ist der Rücktritt von dieser Vereinbarung bis spätestens 25.4.2011 vorbehalten, wenn der Verkauf an Ersatzkäufer nicht rechtsgültig erfolgt oder von ihm bis 25.4. 2011 der Kaufpreis und die Abgaben nicht vollständig erlegt wurden. Der Treuhänder RA Dr. Johann Eder wird K. davon unverzüglich informieren, wenn das Rücktrittsrecht vor dem 25.4 obsolet ist."

Mit Bescheid vom 02.08.2011, StNr., wies die Abgabenbehörde I. Instanz den Antrag vom 21.04.2011 gemäß § 17 GrEStG ab und führte in der Begründung aus, dass die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zwecke der gleichzeitigen Übertragung der Liegenschaft auf den von der Bw namhaft gemachten Ersatzkäufer erfolgt sei, ohne dass die Verkäuferin in irgend einer Weise ihr früheres Verfügungrecht wiedererlangt habe.

In der Berufung vom 05.09.2011 führte die Bw aus:

„Der angefochtene Bescheid ist unrichtig, da der Kaufvertrag tatsächlich aufgehoben und rückabgewickelt wurde, und der Verkäufer die volle Verfügungsmacht wiedererlangt hat. Dass der Verkäufer zu dem gleichen von ihm kalkulierten Verkaufspreis abermals verkaufen wollte und verkauft hat, ist ihm überlassen. Es steht dem gesetzlichen Tatbestand einer Vertragsaufhebung nicht entgegen, dass der Verkäufer bei begründeter maßen bestrittenen Mängeln die Bereitschaft zur Vertragsaufhebung vom Präsentieren eines Kaufinteressenten für einen anderweitigen Verkauf abhängig macht, um das wirtschaftliche Risiko eines geringeren Kaufpreises bei einem anderweitigem Verkauf möglichst gering zu halten. Es ergab sich daraus aber keineswegs eine Verpflichtung für den Verkäufer, mit einem bestimmten Ersatzkäufer zu kontrahieren, insbesondere, da die Gemeinde A bei der Käuferauswahl mit einbezogen werden musste. Zudem wurde das Kaufobjekt von der Antragstellerin an den Verkäufer rückübergeben und erst in weiterer Folge vom Verkäufer an den neuen Käufer übergeben. Der neue Verkauf war ein völlig eigenständiges Geschäft des Verkäufers, zu welchem er eben infolge der Aufhebung und Rückabwicklung des Geschäfts mit der Antragstellerin in der Lage war. Es läuft auch die Gewährleistung ab der Übergabe an den neuen Käufer neu.“

Es erlangte der Verkäufer seine volle Verfügungsmacht über das Kaufobjekt nach der Aufhebung des Kaufvertrags mit der Antragstellerin wieder, und somit ist gemäß § 17 GrEStG die Grunderwerbssteuer rück zu erstatten.

Bei dem Kaufobjekt handelt es sich um eine Wohnung in einer neu errichteten Wohnhausanlage. Die Gemeinde A hat sich im Zusammenhang mit dem Verkauf des Baugrunds an die Verkäuferin ausbedungen, die Käufer der einzelnen Eigentumsobjekte durch ein

*Auswahlverfahren aus dem Kreis der Interessenten auszuwählen. Dabei wurde darauf geachtet, dass nur Käufer mit Eigenbedarf und Hauptwohnsitzbegründung zum Zug kamen. Somit konnte die Antragstellerin keinesfalls den Wiederverkauf an den Ersatzkäufer bestimmen, sondern nur Interessenten präsentieren. Die Entscheidung über den anderweitigen Verkauf wurde vom Bauträger nach Maßgabe der Zustimmung der Gemeinde getroffen.*

*Das Kaufobjekt wurde durch die Antragstellerin an den Verkäufer wieder zurückübergeben. Aufgrund eines völlig selbständigen Kaufvertrages und der damit von neuem laufenden Gewährleistung wurde das Kaufobjekt danach an Ersatzkäufer übergeben. Der Verkäufer hatte seine vollständige Verfügungsmacht wiedererlangt. Insbesondere hätte er ansonsten das Kaufobjekt nicht an Ersatzkäufer veräußern und übergeben können!*

*Für die Aufhebung des Kaufvertrags hat der Verkäufer die Bedingung gestellt, dass zumindest ein Kaufinteressent bereit sein muss den geforderten Kaufpreis zu bezahlen und dass dieser auch von der Gemeinde als Käufer akzeptiert wird. Diese Bedingung ist damit begründet, um dem wirtschaftlichen Risiko eines geringeren Verkaufserlöses wegen des bereits gebrauchten Kaufobjekts zu begegnen. Dabei hatte der Verkäufer keine Verpflichtung mit einem bestimmten bekanntgegebenen neuen Käufer zu kontrahieren. Die Antragstellerin konnte somit lediglich den Ersatzkäufer vorschlagen. Der Verkäufer war daher nicht zu einem Verkauf an eine von der Antragstellerin ausgewählte Person verpflichtet. Der Verkäufer war durch Vereinbarungen mit der Gemeinde A an deren Zustimmung zum neuen Käufer gebunden. Die Auswahl und die Festlegung der Verkaufsbestimmung oblagen dem Verkäufer. Jedenfalls hat der Verkäufer nicht durch die Bedingung einer Präsentation eines Ersatzkäufers auf seine Verfügungsmacht verzichtet. Die Auswahl, ob an den präsentierten Ersatzkäufer tatsächlich verkauft wird, oblag unter der Voraussetzung der Zustimmung der Gemeinde Bergheim dem Verkäufer.*

*Somit hat der Verkäufer die, vor dem Verkauf an die Antragstellerin bestandene Verfügungsmacht, völlig wiedererlangt, da die Antragstellerin weder über den Kaufpreis noch über den neuen Käufer entscheiden konnte."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.09.2011, StNr., wies Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab und führte in der Begründung aus:

*„Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 idF BGBl. Nr. 682/1994 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. Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die*

---

*Steuer bereits festgesetzt, so ist nach § 17 Abs. 4 GrEStG auf Antrag die Steuer entsprechend abzuändern.*

*Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2.4.1984, 82/16/0165 vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht wiedererlangen muss, die er vor Vertragsabschluss hatte.*

*Ein Erwerbsvorgang ist dann nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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. Erfolgt die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu dem vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer in irgend-einer Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, ist der frühere Kaufvertrag über seine formale Aufhebung hinaus auch nicht teilweise "rückgängig gemacht" worden.*

*Nach der ständigen Rechtsprechung liegt somit eine Rückgängigmachung nur dann vor, wenn der Verkäufer hierdurch wiederum jene (freie) Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt, die er vor Abschluss des Kaufvertrages innehatte.*

*Diese Voraussetzung ist hingegen dann nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen vom ersten Käufer im Voraus bestimmten (ausgesuchten) neuen Käufer, wie im gegenständlichen Fall an den lt. Ablösevereinbarung zwischen Erstkäuferin und dem präsentierten Ersatzkäufer, erfolgt.*

*Die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages wurden fast gleichzeitig (Aufhebungsvereinbarung vom 14.03.2011/Abschluss des neuen Kaufvertrages am 15.03.2011) vollzogen, wobei bei einer derartigen Sachlage der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, nicht wiedererlangt (siehe VwGH 26.1.2006, 2003/16/0512)."*

Im Vorlageantrag vom 13.10.2011 führte die Bw aus:

*„In der Berufungsvorentscheidung hat die Behörde Rechtsprechung des VwGH zu den vorliegenden Normen zitiert. Sie hat jedoch nicht erkannt, dass der gegenständliche Sachverhalt anders gelagert ist, weil der Verkäufer mit dem präsentierten Ersatzkäufer kontrahieren konnte, aber nicht musste. Der Verkäufer war zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Aufhebung des Kaufvertrages mit der Antragstellerin in seiner Verfügungsmacht nicht eingeschränkt.*

*Die vom Verkäufer vorgeschlagene Lösung des Problems des von der Antragstellerin als ungenügend bemängelten Schallschutzes, dass er zur Vertragsaufhebung und Rückabwicklung bereit sei, wenn die Möglichkeit des Verkaufes an einen anderen auch von der Gemeinde A akzeptierten Käufer bestünde, verpflichtete den Verkäufer nicht, an einen bestimmten Ersatzkäufer zu verkaufen. Dass der Verkäufer im Endeffekt diese Variante nutzte und an den präsentierten Ersatzkäufer verkaufte, lag in seinem freien Ermessen und seiner freien Verfügungsmacht. Dass zumindest ein Anbot eines Ersatzkäufers für die Vereinbarung der Vertragsaufhebung gefordert wurde, lag schlüssig daran, weil der Verkäufer nicht das Risiko tragen wollte, eine möglicherweise erhebliche Summe durch einen schlechteren Verkaufspreis für die Wohnung zu verlieren.*

*Die zeitliche Nähe der schriftlichen Dokumentation der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages und dem Abschluss des neuen Kaufvertrages steht nicht im Widerspruch dazu, dass der Verkäufer aus freiem Willen und unter Ausnutzung seiner freien Verfügungsmacht mit dem neuen Käufer kontrahiert hat. Die zeitliche Nähe ergab sich aus der aufwandsparenden Terminkoordinierung des Vertragserichters, um mehrfache Fahrten von ihm und dem Notar nach A zu vermeiden. Klarerweise hat es bereits im Vorfeld den erklärten Willen der Antragstellerin zu Vertragsaufhebung die Zusage der Bereitschaft des Verkäufers dazu gegeben, wenn die Möglichkeit eines anderweitigen Verkaufes an einen geeigneten Interessenten ohne Verlust für den Verkäufer vorlag.*

*Dieser Fall einer Vertragsaufhebung kann sogar als "Klassiker" im Sinne des gesetzgeberischen Ziels zu bezeichnet werden, den Erwerbsvorgang bzw. die davon belasteten Parteien von der Grunderwerbssteuer zu entlasten, wenn es innerhalb der gesetzlich normierten Fristen etwa wegen Nichterfüllung der dem Kauf zugrundeliegenden Vorstellungen und Bedürfnisse (gegenständlich nicht erreicht, Ruhe und Glück in der neuen eigenen Wohnung zu finden, weil [nach subjektivem Empfinden] der Schallschutz unzulänglich war) zur Problemlösung bzw. Streitvermeidung zu einer Vertragsaufhebung und Rückabwicklung kommt.*

*Die Argumente in der Berufungsvorentscheidung sind im Ergebnis jedenfalls nicht stichhaltig. Die angesprochene Judikatur bezieht sich auch auf ganz andere Konstellationen, bei denen im Wege einer (teilweisen) Vertragsaufhebung geänderte Eigentumsverhältnisse auf Käuferseite ohne Rückabwicklung und ohne Änderung in der Nutzung erfolgten. Dem Gesetz sind auch keinerlei Anordnungen über die Vertragsaufhebung hinaus zu entnehmen, wobei der gegenständliche Kaufvertrag auch inkl. Rückübernahme rückabgewickelt wurde, und an den neuen Käufer in weiterer Folge eine Übergabe mit all den damit verbundenen Folgen erfolgte, darunter dem Übergang von Nutzen und Gefahr bis hin zu einem neuen Beginn der vollen Gewährleistung.*

*Durch die vorliegende Vertragsaufhebung ist der gesetzliche Tatbestand klar erfüllt, der den Anspruch auf die Abänderung der Grunderwerbssteuer auf "Null" und Erstattung der entrichteten Grunderwerbssteuer verschafft. Es steht dem kein gesetzlicher Grund entgegen. Abgesehen davon hat der Verkäufer durch die Vertragsaufhebung auch die freie Verfügungsmacht wiedererlangt, die er vor dem Verkauf an die Antragstellerin innehatte."*

*Die Abgabenbehörde I. Instanz legte die Berufung vor mit dem Bemerkten, dass „im Aufhebungsvertrage unter Pkt. 2. bereits ausdrücklich ausgeführt sei, dass sich die Verkäuferin bereit erklärt habe, einer Aufhebung des Vertrages und dessen Rückabwicklung zuzustimmen, wenn die Bw einen Ersatzkäufer findet. Ebenso sei im Aufhebungsvertrag festgehalten, dass nicht die ursprüngliche Verkäuferin den Kaufpreis erstattet, sondern aus dem Kaufpreis, den der von ihr präsentierte Ersatzkäufer zu entrichten haben, refundiert werde.“*

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

#### **Sachverhalt:**

In der Vereinbarung vom 14.3.2011 haben die Verkäuferin und die Bw. die Umstände und rechtlichen Rahmenbedingungen der Vertragsauflösung ausführlich dargestellt. Danach wurden folgende Rahmenbedingungen für die Vertragsauflösung vereinbart:

- # Das Kaufobjekt entspricht wegen der Lärmanfälligkeit nicht den Vorstellungen der Bw. Die Verkäuferin hat Messungen durchgeführt und es wurde dabei festgestellt, dass die Bauausführung normgemäß und mit einem für solche Neubauten üblichen Maß an Schall- und Lärmschutz erfolgt ist.
- # Die Verkäuferin erklärte sich bereit, einer Aufhebung des Vertrages und dessen Rückabwicklung zuzustimmen, wenn die Bw einen Ersatzkäufer findet.
- # Die Bw hat einen Käufer präsentiert, der bereit war, die Wohnung zu denselben Konditionen zu kaufen, wie diese von der Bw gekauft worden ist.
- # Die Bw wird den Kaufgegenstand an die Verkäuferin bis spätestens 30.04.2011 gereinigt und im entsprechenden Ausstattungs- und Möblierungszustand übergeben, wie sie dies mit dem Ersatzkäufer vereinbart hat.
- # Die Bw haftet – unter völliger Schadloshaltung der Verkäuferin für Rückgabeverzug, für jedwede von ihr zu vertretenden Mängel oder Beschädigungen, welcher der Ersatzkäufer gegenüber der Verkäuferin geltend macht.

- # Die Bw erklärt gegenüber der Verkäuferin keinerlei Ansprüche betreffend Sonderausstattung, Möblierung und Anliegerleistungen zu stellen, diese werden direkt im Verhältnis zwischen Bw und dem von ihr präsentierten Ersatzkäufer ausgeglichen.
- # Die Bw erhält die Rückzahlung des Kaufpreises durch die Verkäuferin in der Weise, dass diese Direktzahlungen vom Treuhandkonto aus dem vom Ersatzkäufer zu erlegenden Kaufpreis anweist.
- # Die Vertragsaufhebung beruht auf dem unmittelbar bevorstehenden Abschluss des Kaufvertrages mit dem Ersatzkäufer. Die Verkäuferin behielt sich ein – zeitlich befristetes – Rücktrittsrecht vor, sollte der Vertrag nicht rechtsgültig abgeschlossen werden oder der Kaufpreis und die Abgaben nicht vollständig erlegt werden.

### **Beweiswürdigung:**

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die schriftliche Dokumentation der Umstände und Bedingungen der Vertragsaufhebung in der Vereinbarung vom 14.3.2011 umfassend und richtig dargestellt wurden.

### **Rechtliche Bestimmungen:**

§ 17 Grunderwerbsteuergesetz – soweit für den Sachverhalt relevant - lautet:

*„(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.“*

### **Rechtliche Ausführungen:**

§ 17 GrEStG stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder be-

---

seitigt werden soll. Bei den Ansprüchen aus § 17 GrEStG auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung handelt es sich um selbständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen. Zweck der Bestimmung ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden.

Das Gesetz lässt die Festsetzung der Abänderung der Steuer nur in den in § 17 Abs. 1 bis 3 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne der in Rede stehenden Bestimmung vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne gehabt hat, durch einen der im § 17 Abs. 1 GrEStG genannten Vorgänge wiedererlangt (vgl. dazu VwGH 29.10.1998, 98/16/0115, 0116).

Rückgängig gemacht ist 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 innehatte, wiedererlangt hat (vgl. VwGH 30.06.2005, 2005/16/0094, und 26.01.2006, 2005/16/0261).

Seit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH 2.4.1984, 82/16/0165, vertritt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht wiedererlangen muss, die er vor Vertragsabschluss hatte. Eine Rückgängigmachung liegt nur dann vor, wenn der Verkäufer hierdurch wiederum jene (freie) Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt, die er vor Abschluss des Kaufvertrages innehatte. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer erfolgt, 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 25.10.1990, 89/16/0146, VwGH 16.3.1995, 94/16/0097, 0098, 0099, VwGH 12.11.1997, 97/16/0390, 0391, VwGH 19.3.2003, 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 (vgl. auch VwGH 20.8.1998, 98/16/0029). Entscheidend für die Rückgängigmachung ist folglich, dass die Vertragspartner einander der-

art 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 Verkäufer 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 (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Grunderwerbsteuer, Rz 14 und 15 zu § 17 GrEStG 1987 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Diese durch die Rechtsprechung entwickelten Kriterien sind idealtypisch dann nicht erfüllt, wenn der Erstkäufer aus dem Vertrag ausscheiden möchte, aber bestimmen möchte, wer an seiner Stelle zu denselben Bedingungen einen neuen Vertrag abschließen darf.

Dies ist z.B. gegeben, wenn statt des Gesellschafters die Gesellschaft Käufer sein soll oder umgekehrt, oder wenn aus einem Kaufanbot eine Eigentumswohnung betreffend einer der (Ehe)Partner ein oder aussteigen möchte. Wenn also auf Käuferseite ein Interesse daran besteht den Ersatzkäufer vorweg festzulegen, der Verkäufer gleichsam nur für die „Unterschriftleistung unter die beiden Verträge“ benötigt wird.

Der Bw ist zuzustimmen, dass eine derartige Fallkonstellation nicht vorliegt.

Ganz im Gegenteil:

Die Bw als Käuferin möchte aus dem Vertrag aussteigen, weil sie mit der Wohnung unzufrieden ist. Nach der Darstellung in der Vereinbarung vom 14.03.2011 reicht aber die Unzufriedenheit – aufgrund der durchgeführten Messungen – rechtlich nicht aus, um aus dem Kaufvertrag aussteigen zu können.

Die Verkäuferin war aber nur bereit, die Bw unter bestimmten Bedingungen (siehe Vereinbarung vom 14.3.2011) aus dem rechtsgültigen Vertrag zu entlassen.

### **Diese Bedingungen waren:**

- # Namhaftmachung eines Ersatzkäufers.
- # Kaufbereitschaft zu denselben Konditionen.
- # Einigung über Ablöse von Sonderausstattung, Möblierung und Anliegerbeiträge ausschließlich mit dem Ersatzkäufer. Kein Ansprüche gegen die Verkäuferin.
- # Rückzahlung des Kaufpreises aus dem vom Ersatzkäufer auf einem Treuhandkonto erlegten Kaufpreis.
- # Das Risiko der Vertragsaufhebung sollte durch bestimmte Schadloshaltungen bzw. Anspruchsverzichte nicht bei der Verkäuferin liegen, sondern bei der Bw.
- # Die Bedingtheit der beiden Verträge zeigt sich besonders klar auch durch die im VP 5.

---

der Vereinbarung vom 14.3.2011 vereinbarten Rücktrittsmöglichkeit auf Seiten der Verkäuferin, falls der Vertrag mit dem Ersatzkäufer nicht rechtsgültig zustande gekommen oder der Kaufpreis nicht vollständig erlegt oder die Abgaben nicht vollständig entrichtet worden wäre.

Aus der Gesamtgestaltung zeigt sich somit, dass die Verkäuferin keinerlei Interesse an der Rückgängigmachung des Kaufvertrages hatte und nur unter den vorstehend angeführten Bedingungen der formalen Aufhebung des Kaufvertrages zugestimmt hat. Sie wollte aber keinesfalls irgendein Risiko durch die formale Vertragsaufhebung eingehen. Sie wollte eben gerade die Verfügungsmacht **nicht** zurückerhalten und hat sich durch die oben genannten Bedingungen in jede Richtung abgesichert. Damit ist aber trotz der durchgeführten formalen Ausgestaltung der Verträge tatsächlich keine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG 1987 erfolgt.

Für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes darf auch auf zwei Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden (VwGH 11.04.1991, 90/16/0009 und 20.08.1998, 98/16/0029). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt stellt sich – ebenso wie im zuletzt angeführten Erkenntnis des VwGH - als durch die Namhaftmachung eines Ersatzkäufers bedingt dar.

Der Kaufvertrag mit dem Ersatzkäufer wurde am 15.03.2011 abgeschlossen, also einen Tag nach der Vereinbarung über die Vertragsaufhebung. Die Verquickung beider Verträge ist im Vertragspunkt 5. der Vereinbarung vom 14.3.2011 direkt angesprochen. Dort ist auch zur Absicherung der Verkäuferin ein Rücktrittsrecht bis zum 25.04.2011 vorbehalten, das in folgenden drei Fällen ausgeübt werden kann, wenn:

- # der Verkauf an den Ersatzkäufer nicht rechtsgültig
- # keine vollständige Entrichtung des Kaufpreises
- # keine vollständige Entrichtung der Abgaben erfolgt.

Im Vertragspunkt 5. der Vereinbarung vom 14.3.2011 lautet wörtlich:

*„Diese Vereinbarung beruht auf dem unmittelbar bevorstehenden Abschluss des Kaufvertrages zwischen der Verkäuferin und Ersatzkäufer über diesen Kaufgegenstand. Der Verkäuferin ist der Rücktritt von dieser Vereinbarung bis spätestens 25.4.2011 vorbehalten, wenn der Verkauf an Ersatzkäufer nicht rechtsgültig erfolgt oder von ihm bis 25.4. 2011 der Kaufpreis und die Abgaben nicht vollständig erlegt wurden“.*

Zusammen mit den weiteren Bestimmungen der Vereinbarung vom 14.3.2011 ergibt sich ein Gesamtbild, dass die Rückgängigmachung lediglich bedingt erfolgt ist, nämlich bedingt durch das tatsächliche Zustandekommen eines neuen – bedingungsgleichen – Kaufvertrages mit einem von der Bw namhaft zu machenden Ersatzkäufer. Die Verkäuferin wollte

---

die freie Rechtsstellung nicht wiedererlangen. Daher hat sie sich so abgesichert, dass die Bw nur dann aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen wird, wenn der Vertrag mit dem Ersatzkäufer tatsächlich zustande kommt und zur Gänze erfüllt wird.

Schließlich erfolgt auch die Rückzahlung des Kaufpreises aus dem vom Ersatzkäufer auf einem Treuhandkonto erlegten Kaufpreis. Die Verhandlungen über Ablöse von Sonderausstattung, Möblierung und Anliegerbeiträge waren ausschließlich mit dem Ersatzkäufer zu erzielen und direkt finanziell abzuwickeln, Ansprüche gegenüber der Verkäuferin wurden ausgeschlossen.

Ein Erwerbsvorgang ist sohin nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z. 1 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. Die Verkäuferin hat ihre freie Rechtsstellung nicht wiedererlangt, weil sie diese gar nicht wiedererlangen wollte. Die Verkäuferin hatte ein Interesse an der Vertragsbindung. Darum hat sich die Verkäuferin, wie in der Vereinbarung vom 14.3.2011 klar dokumentiert ist, nur auf eine **bedingte** Rückgängigmachung eingelassen.

Kriterium einer Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 ist, dass sich die Vertragsparteien derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, so als ob nie eine solche Bindung bestanden hätte. Bleibt aber – wie im vorliegenden Falle – die Käuferin an den Vertrag so lange gebunden, bis ein neuer Käufer gefunden, der neue Vertrag mit dem Ersatzkäufer abgeschlossen und zur Gänze erfüllt ist, dann liegt keine Rückgängigmachung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes vor.

Salzburg, am 8. August 2012