

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Mag. Berthold Hauser, Marktplatz 10, 4982 Obernberg am Inn, über die Beschwerde vom 7.9.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 2.8.2016 betreffend Einkommensteuer 2016 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

Sachverhalt/Verfahren

Die Beschwerdeführerin beantragte wegen der Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 10.12.2015 die Rückzahlung der bereits geleisteten Immobilienertragsteuer iHv 4.997 € (Rückzahlungsantrag vom 11.7.2016). Diesen Antrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 2.8.2016 ab; auf die Bescheidsbegründung wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 6.9.2016 durch ihren rechtlichen Vertreter Beschwerde und beantragte, dem Antrag auf Rückzahlung der ImmoEST stattzugeben. Begründend führte sie aus, das Finanzamt hätte lediglich darüber entscheiden dürfen, ob die Rückzahlung sofort oder erst im Veranlagungsweg erfolgen könne. Der Weg, über die Veranlagung die "frustrierte" ImmoEST erstattet zu bekommen, dürfe der Steuerpflichtigen keinesfalls verwehrt sein, gehe die ImmoEST als Ertragsteuer doch vom Leistungsprinzip aus, wonach Einkünfterminderungen berücksichtigt werden müssten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.12.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Auf die nähere Begründung wird verwiesen.

Die Beschwerdeführerin beantragte durch ihren rechtlichen Vertreter mit Vorlageantrag vom 25.1.2017, ihre Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Begründend wiederholte sie ihre Ausführungen in der Beschwerde.

Das Finanzamt legte am 1.2.2017 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 10.12.2015 veräußerte die Beschwerdeführerin aus dem Gutsbestand der ihr alleingehörigen Liegenschaft EZ Z KG N die Grundstücke ZZ/Z mit 599 m² und ZZZZ/Z mit 6.112 m² zu einem Kaufpreis von 333.650 €. Auf die näheren Vertragsbestimmungen wird verwiesen. Für das Wohnhaus und den Grundanteil von 1.000 m² machte sie die Hauptwohnsitzbefreiung geltend. Von dem die 1.000 m² übersteigenden Grundanteil wurde die Immobilienertragsteuer mit 3,5 % des Verkaufserlöses berechnet ($5.711 \text{ m}^2 \times 25 \text{ €/m}^2 = 142.775 \text{ €} \times 3,5 \% = 4.997 \text{ €}$ Immobilienertragsteuer) und an das Finanzamt entrichtet.

Die A GmbH als Käuferin übergab – entsprechend Punkt Zweitens des Kaufvertrages – der Beschwerdeführerin den Teilkaufpreis von 3.000 € und hinterlegte den Restkaufpreis treuhändig beim vertragsverfassenden Notar. Eine Anfechtung wegen Verletzung über oder unter die Hälfte des wahren Wertes und wegen Irrtums wurde ausdrücklich ausgeschlossen (Punkt Neuntens).

Am 8.7.2016 kam es zu einer einvernehmlichen und vollinhaltlichen Rückabwicklung laut *Nachtrag zum Kaufvertrag vom 10.12.2015:*

Erstens: Zur Bereinigung diverser wechselseitiger Ansprüche aufgrund angeblicher Vertragsverletzungen und zur Vermeidung einer prozessualen Auseinandersetzung wird der Kaufvertrag nunmehr parteieneinvernehmlich zur Gänze und vollinhaltlich aufgehoben.

Zweitens: Der Schriftenverfasser und Treuhänder wird angewiesen, den treuhändig erliegenden Kaufpreiserlag unverzüglich an die A GmbH zurück zu überweisen.

Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich, die geleistete Anzahlung, somit 3.000 €, unverzüglich an die A GmbH zurückzuzahlen.

Drittens: Durch diesen Nachtrag sind sämtliche wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag aufgehoben.

Sechstens: Sämtliche Kosten des Schriftenverfassers für den stornierten Kaufvertrag und für diesen Nachtrag trägt die Beschwerdeführerin.

Auf die restlichen nicht zitierten Vertragspunkte wird verwiesen.

Es sind keine gerichtlichen Vertragsaufhebungsgründe vorgelegen, die zur Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 10.12.2015 geführt haben.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig, es handelt sich um eine reine Rechtsfrage.

Rechtslage

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 295a Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2003 BGBl I 124/2003 kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Gemäß § 19 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 30 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Gemäß § 30 Abs. 3 1. Satz EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Gemäß § 30b Abs. 1 2. Satz EStG 1988 ist die Immobilienertragsteuer spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

Gemäß § 30b Abs. 2 1. Satz EStG 1988 gilt mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob die Rückabwicklung der gegenständlichen Grundstücksveräußerung die Rückzahlung der entrichteten Immobilienertragsteuer bewirkt.

Nach Entstehung des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse verändern lediglich den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches, wenn sich die Rückwirkung dieser Ereignisse aus den Abgabenvorschriften ergeben (*Ritz*, BAO⁶, § 295a Tz 3f). Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der (materiellrechtlichen) Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung – bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches – zukommt (vgl. VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065).

Das Einkommensteuergesetz enthält zur Rückabwicklung keine Regelung (wie etwa im Grunderwerbsteuergesetz).

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht eine Steuerschuld, sobald ein Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz eine Steuerpflicht knüpft. Bei Grundstücksveräußerungen entsteht die Einkommensteuerschuld nach der Maßgabe des § 30 EStG 1988 grundsätzlich mit dem Abschluss eines zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts und des damit verbundenen Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück auf den Erwerber. Darüber hinaus ist für die Erfüllung des Tatbestands – und damit auch für die Entstehung der Steuerschuld – (im Bereich des § 19 EStG 1988) erforderlich, dass der Veräußerungserlös auch tatsächlich zufließt.

Unzweifelhaft ist im gegenständlichen Fall die Steuerschuld bereits entstanden. Der Kaufpreis wurde treuhändig erlegt, die Immobilienertragsteuer am 15.2.2016 entrichtet.

Ist jedoch ein Abgabeananspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabeananspruches durch nachträgliche Dispositionen (rückwirkende Rechtsgeschäfte) des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Aufgrund des gesetzlichen (öffentlich rechtlichen) Steuerschuldverhältnisses und des Legalitätsprinzips soll verhindert werden, dass der Steuerschuldner eine (nachträgliche) privatrechtliche Dispositionsmöglichkeit über den Steueranspruch oder den Sachverhalt, der die Steuerschuld ausgelöst hat, erhält (Stoll, BAO-Kommentar I, 1994, 69 ff).

Mit dem AbgÄG 2003 wurde in Gestalt des § 295a BAO jedoch eine zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft eines Bescheide geschaffen, wenn ein "Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeanpruchs hat". Damit können auch bereits entstandene Abgabeanprüche nachträglich abgeändert oder sogar aufgehoben werden. Voraussetzung dafür ist der Eintritt eines "rückwirkenden Ereignisses". § 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung (zB VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151; VwGH 26.1.2011, 2007/13/0084; VwGH 24.9.2014, 2010/13/0062), aus der nicht abgeleitet werden kann, wann einem Ereignis (steuerlich) ex tunc-Wirkung beizumessen ist. Eine derartige Rückwirkung muss sich daher aus dem materiellen Recht ableiten lassen (vgl. Urtz/Leitner, Immobilienvertragssteuer Update 2013, ÖStZ 2013, 275 ff).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (EStR Rz 6623) stellt nur die zivilrechtliche Anfechtung von Verträgen wegen eines ihnen zugrunde liegenden Willensmangels (§ 870 ABGB – List oder Zwang, § 871 ABGB – Irrtum, § 879 ABGB – Nichtigkeit auf Grund eines Verstoßes gegen die guten Sitten zB Wucher, § 932 ABGB – Wandlung, § 934 ABGB – Verkürzung über die Hälfte) und folgend eine gerichtliche ex tunc-Auflösung ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Dies gilt auch für eine Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes auf Grund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären. Gerichtliche Vertragsauflösungsgründe lagen jedoch nicht vor; dies wurde telefonisch vom Schriftenverfasser gegenüber dem Finanzamt bestätigt. Laut Punkt Erstens des Nachtrags zum Kaufvertrag vom 10.12.2015 lag der Grund für die Rückgängigmachung der Grundstücksveräußerung in der *"Bereinigung diverser wechselseitiger Ansprüche aufgrund angeblicher Vertragsverletzungen"*. Zudem wurde die Anfechtung nach § 871 ABGB und § 934 ABGB im Kaufvertrag vom 10.12.2015 (Punkt Neuntens) ausdrücklich ausgeschlossen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist in der Vereinbarung der beiden Parteien *"den Kaufvertrag nunmehr parteieneinvernehmlich zur Gänze und vollinhaltlich aufzuheben"* kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu sehen.

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.

Im gegenständlichen Fall wird über die steuerlichen Folgen einer Rückabwicklung einer Grundstücksveräußerung abgesprochen. Es handelt sich dabei um keine zu lösende Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 13. April 2018