

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin G in der Beschwerdesache M, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 07.05.2013 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 Grunderwerbsteuergesetz zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 3. April 2012 hatte M (= Beschwerdeführerin, Bf) von der Fa. B-GmbH die Wohnung Top 03 sowie 2 Garagenabstellplätze 05/06 auf der zu errichtenden Wohn- und Geschäftshausanlage auf der Liegenschaft EZ1 zum Kaufpreis von gesamt € 312.200 erworben. Die Übergabe der Wohnung erfolgt spätestens zum 31. Oktober 2012. Nach Vorliegen der Parifizierung wird wechselseitig Wohnungseigentum begründet werden. Hiezu wurde die 3,5%ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 10.927 selbst berechnet und ordnungsgemäß entrichtet.

Im März 2013 wurde dem Finanzamt ein Dissolutionsvertrag vom 28. Feber 2013, abgeschlossen zwischen der Bf und deren Tochter J sowie der Fa. B-GmbH, vorgelegt und die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gem. § 17 GrEStG wegen einvernehmlicher Aufhebung des Kaufvertrages beantragt.

Im Dissolutionsvertrag wurde auszugsweise vereinbart:

*"Einvernehmlich wird zu den nachstehenden Bedingungen festgelegt wie folgt:*

*I. Präambel*

*Frau M hat mit Kaufvertrag vom 3.4.2012 die Wohnung Top 03 samt den beiden Tiefgaragenabstellplätzen ... erworben. Da diese Wohnung nunmehr aber die Tochter von M, J, erwerben soll, ist die Errichtung des gegenständlichen Dissolutionsvertrages notwendig. Der Kaufvertrag vom 3.4.2012 bildet einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages.*

...

## *II. Aufhebung des Kaufvertrages vom 3.4.2012*

*Die Vertragsteile erklären hiermit ihre ausdrückliche Zustimmung dahingehend, dass der am 3.4.2012 abgeschlossene Kaufvertrag ... einvernehmlich aufgehoben wird, als wenn dieser niemals abgeschlossen worden wäre.*

## *III. Rückabwicklung geleisteter Zahlungen ...*

*Folgende Zahlungen wurden bereits auf das Treuhandkonto geleistet ... und weiter überwiesen:*

*... gesamt € 312.200*

*Da die Wohnung mit separatem Kaufvertrag an die Tochter von Frau M verkauft wurde, geben alle Vertragsparteien ihre ausdrückliche Zustimmung dazu, dass die seitens Frau M geleisteten Zahlungen zur Gänze bei der B-GmbH verbleiben und auf den von J zu bezahlenden Kaufpreis angerechnet werden, sodass Frau J den Kaufpreis bereits zur Gänze beglichen hat. Die Wohnung und die Abstellplätze wurden am 16.11.2012 an Frau J übergeben. ..."*

In einem im Akt erliegenden e-mail-Schreiben vom 18. April 2013 hat die Bf ua. dem Finanzamt mitgeteilt: "... Ich, M, war die Käuferin dieser Wohnung. Es wurde sodann ein Dissolutionsvertrag gemacht, weil ich diese Wohnung gleich meiner Tochter übergebe bzw. sie als Käuferin auftritt. ..."

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid vom 7. Mai 2013, StrNr, den Antrag gemäß § 17 GrEStG abgewiesen und in der Begründung ausgeführt, die Bf habe die Wohnung direkt an die Tochter weiter gegeben, sodass der Veräußerer seine ursprünglich freie Verfügungsmacht über das Objekt nicht wiedererlangt habe. Es liege sohin keine echte Rückgängigmachung iSd GrEStG vor.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung, nunmehr Beschwerde, wird im Wesentlichen eingewendet, nach dem Inhalt der Dissolutionsvereinbarung, Punkt II., sei der Kaufvertrag vom 3. April 2012 einvernehmlich aufgehoben worden, als ob dieser nie abgeschlossen worden wäre. Eine von der Behörde angenommene Weitergabe an die Tochter sei keinesfalls erfolgt. Der Verkäufer habe die volle Verfügungsmacht wiedererlangt, was sich insbesondere aus dem am 6. März 2013 separat mit der Tochter als neuer Käuferin geschlossenen Kaufvertrag ergebe. Erst mit diesem neuen Kaufvorgang sei eine Grunderwerbsteuerpflicht entstanden; der vormalige Kaufvertrag vom 3. April 2012 sei ersatzlos aufgehoben worden. Insgesamt lägen somit sämtliche Voraussetzungen nach § 17 GrEStG vor.

Die abweisende Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung vom 28. August 2013 wurde dahin begründet, dass bei einer Aufhebung nur zu dem Zweck, die Wohnung an

einen bereits von Käuferseite vorausbestimmten neuen Käufer (verwandte Person) zu veräußern, keine echte Rückgängigmachung vorliege.

Mit Antrag vom 24. September 2013 wurde die Vorlage der Berufung/Beschwerde zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begeht.

Vom Bundesfinanzgericht (BFG) wurde Einsicht genommen in die Urkundensammlung des Grundbuchs, woraus hervkommt: Der mit der Tochter J über gegenständliche Wohnung abgeschlossene, inhaltlich identische Kaufvertrag wurde am 28. Februar 2013 von Seiten der Veräußerin Fa. B-GmbH und am 6. März 2013 von der Käuferin J unterfertigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, und nach Z 3 dieser Bestimmung Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründen.

Das Gesetz bindet die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, das ist das (obligatorische) Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111). Betreffend den Erwerb der Bf (Wohnung Top 03) ist die Steuerschuld im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (Kaufvertrag) am 3. April 2012 entstanden.

Gem. § 17 Abs. 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag ua. nach Z 1 dann 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 dieser Bestimmung ist die Steuer dann, wenn sie in den Fällen der Abs. 1 bis 3 bereits festgesetzt wurde, auf Antrag entsprechend abzuändern (herabzusetzen). Bei Selbstberechnung ist die Steuer in den Fällen der Abs. 1 bis 3 entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird. In Abs. 5 wird bestimmt, dass Anträge nach Abs. 1 bis 4 bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen sind, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist.

Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der gesetzlich normierten Frist wieder (vollständig) beseitigt werden. § 17 verfügt daher 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).

**"Rückgängig gemacht"** ist ein Erwerbsvorgang allerdings nur dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss inne hatte (VwGH 28.9.2000, 97/16/0326). Der VwGH hat in einer Vielzahl von Erkenntnissen (vgl. zB Erk. 21.1.1998, 97/16/0345; VwGH 27.1.2000, 99/16/0481) dargetan, dass ein Erwerbsvorgang dann nicht rückgängig gemacht werde, wenn der Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit nach dem Schuldrecht erlaube - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibe und der Verkäufer seine ursprüngliche, freie Rechtsstellung nicht wiedererlange.

Eine echte Rückgängigmachung liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH daher nur vor, wenn der Veräußerer die ihm ursprünglich als Eigentümer der Liegenschaft zustehende Möglichkeit, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft *nach seinem Belieben* und nach seinen Vorstellungen abzuschließen, zurückerhält (VwGH 11.3.2010, 2008/16/0013; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0001 u.v.a.).

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 zu verfügen und an einen Dritten zu verkaufen (vgl. VwGH 18.9.2007, 2007/16/0066; VwGH 8.9.2010, 2008/16/0141 u.v.a.). Von der Wiedererlangung der freien Verfügungsmacht durch die Vereinbarung über die Aufhebung des ersten Kaufvertrages konnte angesichts des Umstandes, dass die Aufhebung des Vertrages mit der Bf lediglich zu dem Zweck erfolgte, um das Grundstück postwendend zu denselben Konditionen an die Mutter der Bf zu verkaufen, nicht ernsthaft gesprochen werden (VwGH 26.1.1995, 94/16/0139).

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 19.3.2003, 2002/16/0258; VwGH 26.1.2006, 2003/16/0512 u.v.a.).

Die Begünstigung des § 17 GrESTG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der *Rückstellung der Gegenleistung*, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (VwGH 30.6.2005, 2005/16/0094). Hatte der Verkäufer seine Zustimmung zur Vertragsaufhebung am gleichen Tag erteilt, an dem er mit der von der Bf namhaft gemachten zweiten Käuferin kontrahierte, und wurde überdies der *Kaufpreis vom Verkäufer an die Bf nicht zurückgezahlt*, dann lag eine solche Rückgängigmachung nicht vor (VwGH 20.8.1998,

98/16/0029; siehe zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 14 - 15 zu § 17 mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Im Gegenstandsfalle steht anhand des Inhaltes der Dissolutionsvereinbarung und den eigenen Angaben der Bf fest, dass Sinn und Zweck der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages mit der Bf ausschließlich der war, dass nunmehr anstelle der Bf deren Tochter J die betr. Wohnung erwerben sollte bzw. diese nun "als Käuferin auftritt". Die Wohnung war bereits zuvor, im November 2012, an die Tochter übergeben worden. Der von der Bf bereits vollständig (mit abschließender Zahlung am 20. November 2012 lt. Dissolution) geleistete Kaufpreis von € 312.200 wurde lt. einvernehmlicher Vereinbarung auch nicht an die Bf zurückbezahlt, sondern ist bei der Verkäuferin verblieben und wurde auf den von J zu zahlenden identen Kaufpreis angerechnet. Nahezu zeitgleich mit der Aufhebung am 28. Februar 2013 wurde der separat mit der Tochter abgeschlossene, inhaltlich völlig identische Kaufvertrag von den Vertragsteilen unterfertigt, nämlich am selben Tag von Seiten der Verkäuferin und wenige Tage später am 6. März 2013 von der Tochter.

Bei dem gegebenen Sachverhalt, wonach also in unmittelbarem Konnex, dh. gleichsam uno actu mit der einvernehmlichen Vertragsaufhebung die Veräußerung der betr. Wohnung an die Tochter der Bf erfolgte, ist aber ganz offenkundig davon auszugehen, dass in Zusammenhang mit dem beabsichtigten "Rücktritt" der Bf definitiv feststand, dass nunmehr die Tochter deren Wohnung übernimmt. Wenn aber neben dem Rücktritt der Bf vom Kaufvertrag gleichzeitig der Erwerb der Wohnung durch die Tochter zu den bisherigen Bedingungen laut Dissolution und neuem Kaufvertrag festgeschrieben ist, ergibt sich ohne jeglichen Zweifel, dass das Interesse an der Vertragsaufhebung und der weiteren Vertragsgestaltung wohl ausschließlich auf Seiten der bisherigen Erwerberin gelegen war. Die Verkäuferin hatte bei dieser Konstellation in keiner Weise und zu keinem Zeitpunkt ihre ursprüngliche freie Rechtsstellung jemals wiedererlangt, etwa nach erfolgter Aufhebung nach ihrem Belieben über die Liegenschaft zu verfügen und zB auch an einen außenstehenden Dritten zu veräußern, wenn gleichzeitig der Erwerb durch die Tochter der Bf bereits festgestanden hat und zudem die Wohnung bereits an die Tochter übergeben war. Hinzu kommt, dass keine Rückstellung der von der Bf vollständig erbrachten Gegenleistung (des Kaufpreises) an die Verkäuferin erfolgte, sondern diese Zahlung bei der Verkäuferin verblieben und auf den identen Kaufpreis der Tochter angerechnet worden ist. Neben der Wiedererlangung der Verfügungsmacht erblickt jedoch der VwGH nach oben dargelegter Rechtsprechung zusätzlich nur in der Rückstellung der Gegenleistung an den Ersterwerber eine vollständige Wiederherstellung des früheren Zustandes, andernfalls eine "echte Rückgängigmachung" als Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung nach § 17 GrEStG nicht erfüllt ist.

Nachdem somit die Verkäuferin in keiner Weise ihre ursprünglich freie Verfügungsmöglichkeit über das Kaufobjekt wiedererlangt hatte, etwa nach eigenem Belieben mit jedwedem Erwerber (Dritten) ein neues Verpflichtungsgeschäft abzuschließen, kann sohin - entgegen dem Dafürhalten der Bf - von einer echten Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 keine Rede sein.

Dem Antrag der Bf auf Nichtfestsetzung bzw. Rückerstattung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer war daher zu Recht nicht entsprochen worden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine RSpr des VwGH fehlt, die vorhandene RSpr uneinheitlich ist oder das Erkenntnis in Abweichung von der RSpr des VwGH erlassen wurde.

Zu der im vorliegenden Fall strittigen Frage der "echten Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges" liegt - wie oben angeführt - eine langjährige und einheitliche VwGH-Judikatur vor, in deren Anwendung das BFG gegenständliche Entscheidung getroffen hat. Der Lösung der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu.