

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde der Frau bfadr, vertreten durch die Schneider Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungs GmbH, Badstraße 23, 6844 Altach, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, Reichsstraße 154, 6800 Feldkirch , St.Nr. XXX/XXXX, betreffend Rückerstattung von Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG

### **zu Recht erkannt:**

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit einer als Vorvertrag bezeichneten Punktation vom 9.12.2009 hat die Beschwerdeführerin eine noch zu errichtende Wohnung erworben.

Punkt 11.2 dieses „Vorvertrages“ lautet:

*„Der Käufer ist, sofern ihm kein gesetzliches Rücktrittsrecht zusteht, nur mit Einwilligung der Verkäuferin berechtigt, vom Vertrag zurückzutreten. In diesem Fall wird ein einmaliger pauschalierter Kostenersatz von 3% der Kaufsumme an die Verkäuferin zur Zahlung fällig.“*

Auf Grund der Abgabenerklärung vom 10.12.2009 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit Bescheid vom 15.2.2013 der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.875,00 € vorgeschrieben.

Mit Vereinbarung vom 29. November 2010 haben die Beschwerdeführer und die Verkäuferin den Erwerb vom 9.12.2009 rückgängig gemacht.

Die Käuferin hat den in Punkt 11.2. des „Vorvertrages“ vereinbarten pauschalen Schadenersatz in Höhe von 3% des Kaufpreises nicht entrichtet.

Mit einer als Vorvertrag bezeichneten Punktation vom 30.11.2010 haben die Tochter und der Schwiegersohn der Beschwerdeführerin eine noch zu errichtende Wohnung erworben. Es handelt sich dabei um eine Wohnung derselben Größe wie sie die Beschwerdeführerin

ursprünglich erwerben wollte. Der Kaufpreis war identisch mit dem Kaufpreis den die Beschwerdeführerin ursprünglich bezahlen sollte.

Mit Antrag vom 30.11.2010 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag die Steuer gemäß § 17 GrEStG für den Erwerb nicht festzusetzen.

Mit Bescheid vom 18.2.2013 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel den Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

*„Die Abweisung erfolgt, da eine wichtige Voraussetzung - Wiedererlangung der Verfügungsmacht- nicht erfüllt wird, wenn die Rückgängigmachung des Vertrages nur erfolgt, um den Verkauf des Grundstückes an die im Voraus bestimmten Käufer zu ermöglichen.“*

In der Berufung vom 22.2.2013, gegen den Bescheid vom 18.2.2013 mit dem der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG als unbegründet abgewiesen wurde, brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Der Antrag auf Rückerstattung der GrESt iZm dem Vorvertrag vom 06.12.2009 mit der Firma [...] wurde mit der Begründung abgewiesen, die Verkäuferin habe nicht die volle Verfügungsmacht über die Wohnung (wieder)erlangt. Dies entspricht allerdings nicht den Tatsachen: Der Vorvertrag wurde durch die Vereinbarung vom 29.11.2010 aufgehoben. Im Rahmen dieser Vereinbarung wurden die beiden Vertragspartner bedingungslos aus ihren vertraglichen Verpflichtungen entlassen. Es existieren keinerlei - weder mündliche noch schriftliche- Nebenabreden. Dadurch steht völlig außer Zweifel, dass die Verkäuferin die volle rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Wohnung wiedererlangte. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Wohnung später an die Tochter der Berufungsführerin veräußert wurde. Keine der involvierten Vertragsparteien (Berufungsführerin, Verkäuferin, Tochter der Berufungsführerin war nach Aufhebung des Vorvertrages in Bezug auf die vertragsgegenständliche Wohnung in irgendeiner Weise gebunden oder berechtigt.“*

*Wir beantragen daher, dem Antrag gem. § 17 GrEStG stattzugeben. Außerdem beantragen wir die Aussetzung der Zahlung der durch die Nichtstattgabe des Antrages gem. § 17 GrEStG fällig werdende GrESt iHv EUR 7.875 gem. § 212 a BAO.“*

Die Berufung vom 22.3.2013, betreffend den Bescheid mit dem der Antrag auf Nichtfestsetzung der GrESt gemäß § 17 GrEStG als unbegründet abgewiesen wurde, wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mittels Berufungsvorentscheidung vom 30.3.2015 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Bei einem Vertrag, der alle wesentlichen Elemente eines Kaufgeschäftes enthält und einen Anspruch auf Leistung und nicht bloß auf Vertragsabschluss gibt, wird gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ein Anspruch auf Übereignung begründet (VwGH vom 31. März 1978, 1869/76). Der Steueranspruch für den Erwerb des Übereignungsanspruches gem. § 1 Abs*

1 Z 1 GrEStG ist gem. § 8 Abs 1 GrEStG mit Abschluss des Vorvertrages zum Abschluss eines Kaufvertrages am 9.12.2009 entstanden.

Die einmal entstandene GrESt-Pflicht kann nur bei Erfüllung eines steuervernichtenden Tatbestandes wieder nachträglich beseitigt werden. Einen solchen Tatbestand bildet der § 17 GrEStG.

Das heißt, nur wenn eine Aufhebung eines Vertrages bzw. ein Rücktritt die Voraussetzungen der tatsächlichen Rückgängigmachung des § 17 GrEStG erfüllt, ist der steuervernichtende Tatbestand, der den Erstattungsanspruch begründet, erfüllt. Erfüllt eine, wenngleich aufgrund der Vertragsfreiheit des Schuldrechtes zulässige, Aufhebung nicht die Voraussetzungen des § 17, ist ein steuervernichtender Tatbestand nicht erfüllt und die bereits entstandene Steuerschuld bleibt bestehen.

Das GrEStG lässt die Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 4 des § 17 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. Der § 17 GrEStG ist als Begünstigungsbestimmung einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich.

Gem. § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Erfolgt die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges 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 Vertrages gleichsam *uno actu* erfolgen, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen. Eine Rückgängigmachung liegt also dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, gleichzeitig das Grundstück auf vom Käufer ausgesuchte andere Erwerber zu übertragen (vgl. zB Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 17 GrEStG, Rz 15; VwGH vom 19.3.2003, ZI 2002/16/0258).

In der Beschwerde wird eingewendet, dass die Verkäuferin die volle Verfügungsmacht über die Wohnung wiedererlangte und in keiner Weise gebunden war. Dem kann nicht gefolgt werden.

Auf Grund der zeitlichen Abfolge der Vertragsaufhebung (29.11.2010) und des Abschlusses des neuen Vorvertrages (30.11.2010) kann keine Rede davon sein, dass die Verkäuferin tatsächlich die Möglichkeit erlangt hätte, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen; zumal die Aufhebung des Vertrages lediglich zu dem Zweck erfolgte, um das Grundstück postwendend an die Tochter und den Schwiegersohn der Beschwerdeführerin, die zudem lt. Mietvertrag vom 20.7.2012 Mieterin der beschwerdegegenständlichen Wohnungseigentumseinheit ist, zu verkaufen.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.“

In einem Telefonat vom 23. September 2015 behauptete der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin gegenüber dem Referenten, dass ihm die

Beschwerdevorentscheidung vom 30. März 2015 nicht zugestellt worden sei. Der Referent hat daher die neuerliche Zustellung der Beschwerdevorentscheidung vom 30. März 2015 an den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin durch das Finanzamt veranlasst.

Im Vorlageantrag vom 27.10.2015 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Voraussetzung der „Wiedererlangung der Verfügungsmacht des Verkäufers“ nicht erfüllt sei. Die Rückgängigmachung des Vertrages sei nur erfolgt, um den Verkauf des Grundstückes an die im Voraus bestimmten (Zweit)Käufer (im vorliegenden Fall die Tochter und der Schwiegersohn) zu ermöglichen. Dafür sprächen auch der zeitliche Geschehensverlauf (Vertragsaufhebung am 29.11.2010 und neuer Vertrag am 30.11.2010) sowie der Umstand, dass die Erstkäuferin und nunmehrige Beschwerdeführerin Mieterin der gegenständlichen Wohnungseigentumseinheit sei.“*

*Ein Erwerbsvorgang ist dann als rückgängig gemacht iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG anzusehen, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bedingungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Erfolgte die Rückgängigmachung des Kaufvertrages hingegen 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 erfolgen, hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern. Eine Rückgängigmachung liegt also nur 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 übertagen.“*

*Im vorliegenden Fall war es so, dass der Beschwerdeführerin die Wohnung zwar sehr gut gefallen hätte, sie sich jedoch aufgrund einer schweren Erkrankung nicht mehr imstande sah, den Kauf der sich Ende 2010 noch nicht einmal im Bau befindlichen Wohnung und den damit verbundenen bürokratischen und finanziellen Aufwand stemmen zu können. Die Verkäuferin hatte Verständnis für diese Situation und entließ die Beschwerdeführerin bedingungslos aus ihren (vor)vertraglichen Verpflichtungen.*

*Da es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine in der Wohnanlage sehr gut gelegene und damit sehr leicht verkäufliche und vermietbare Wohnung handelte, fassten die Tochter sowie der Schwiegersohn sehr rasch den Entschluss die Wohnung zu kaufen, bevor sie an einen Dritten verkauft wird. Diese Entscheidung wurde dadurch begünstigt, dass die Verkäuferin darüber informierte, dass man sich mit der Kaufentscheidung beeilen müsse, da es einige Interessenten für die Wohnung gäbe. Die Beschwerdeführerin, welcher die Wohnung — wie bereits ausgeführt — an sich sehr gut zugesagt hat — erklärte sich bereit, die Wohnung zu mieten.*

*Das vom Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung in Treffen geführte hg Erkenntnis vom 19.3.2003, ZI 2002/16/0258 spricht für die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin, wurde im Anlassfall doch die Vertragsaufhebung des Erstkäufers mit dem Kaufvertrag des Zweitkäufers vertraglich verknüpft und fand eine Anrechnung von bereits geleisteten Anzahlungen des Erstkäufers auf den Kaufpreis des Zweitkäufers statt.“*

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden – unstrittigen – Sachverhalt festgestellt:

Mit einer als Vorvertrag bezeichneten Punktation vom 9.12.2009 hat die Beschwerdeführerin eine noch zu errichtende Wohnung erworben.

Punkt 11.2 dieses „Vorvertrages“ lautet:

*„Der Käufer ist, sofern ihm kein gesetzliches Rücktrittsrecht zusteht, nur mit Einwilligung der Verkäuferin berechtigt, vom Vertrag zurückzutreten. In diesem Fall wird ein einmaliger pauschalierter Kostenersatz von 3% der Kaufsumme an die Verkäuferin zur Zahlung fällig.“*

Mit Vereinbarung vom 29. November 2010 haben die Beschwerdeführerin und die Verkäuferin den Erwerb vom 9.12.2009 rückgängig gemacht.

Die Käuferin hat den in Punkt 11.2. des „Vorvertrages“ vereinbarten pauschalen Kostenersatz in Höhe von 3% des Kaufpreises nicht entrichtet.

Mit einer als Vorvertrag bezeichneten Punktation vom 30. November 2010 haben die Tochter und der Schwiegersohn der Beschwerdeführerin die beschwerdegegenständliche Wohnung um denselben Preis, den die Beschwerdeführerin ursprünglich bezahlen sollte, erworben.

Die Beschwerdeführerin hat diese Wohnung dann von ihrer Tochter und deren Ehegatten gemietet.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 17 GrEStG 1987 lautet (soweit für den Berufungsfall von Relevanz) wie folgt:

*„(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.“*

Mit Vereinbarung vom 29. November 2010 haben die Beschwerdeführerin und die Verkäuferin den Erwerb vom 9.12.2009 rückgängig gemacht. Im gegenständlichen

Berufungsfall besteht allein Streit darüber und entscheidet diesen, ob durch diese nachträgliche privatrechtliche Vereinbarung der durch den Bauträgervertrag verwirklichte Erwerbsvorgang rückgängig gemacht iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wurde und damit die materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorliegen. Nur in diesem Fall ist die Grunderwerbsteuer mit 0,00 € festzusetzen.

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 GrEStG 1987 rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar – was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt – der Form nach aufgehoben wird, die durch den Vertrag begründete Verfügungsmacht aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche freie Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgte die (teilweise) 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, so hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, über das Grundstück anderweitig frei zu verfügen (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG Rz 14 und Rz 15 und die dort referierte ständige VwGH-Rechtsprechung, zuletzt VwGH 8.9.2010, 2008/16/0141).

Unter Beachtung dieser VwGH-Rechtsprechung entscheidet den Berufungsfall, ob das Finanzamt im Ergebnis zu Recht das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung "rückgängig gemacht" deshalb verneint hat, weil die Verkäuferin durch die Aufhebungsvereinbarung vom 29. November 2010 bei Veräußerung dieser Wohnung an die im Voraus bestimmten neuen Käufer (Tochter und Schwiegersohn der Beschwerdeführerin) nicht jene (freie) Verfügungsmacht über den Vertragsgegenstand wiedererlangt hat, die die Verkäuferin vor Abschluss des „Vorvertrages“ vom 9. Dezember 2009 inne hatte.

Auf Grund der zeitlichen Abfolgen, nämlich Auflösung des „Vorvertrages“ vom 9. Dezember 2009 am 29. November 2010 und Abschluss eines neuerlichen „Vorvertrages“ zwischen der Verkäuferin einerseits und der Tochter und dem Schwiegersohn der Verkäuferin andererseits am 30. November 2010, ist nicht davon auszugehen, dass die Verkäuferin tatsächlich die freie Verfügungsmacht über die Wohnung wieder erlangt hat bzw. erlangen hätte sollen und sich einen neuen Käufer hätte suchen müssen, sondern die Rückgängigmachung und der Abschluss des neuen „Vorvertrages“ gleichsam uno actu erfolgten. Es ist davon auszugehen, dass die Auflösung im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich zur Ermöglichung des Ankaufs durch die Tochter und den Schwiegersohn der Beschwerdeführerin erfolgt ist, zumal aus der Auflösungsvereinbarung auch mit keinem Wort über gegenseitige Leistungen auf Grund der Auflösung – etwa den auf Grund

einer Auflösung vertragsgemäß eigentlich anfallenden pauschalierten Kostenersatz von 3% des Kaufpreises abgesprochen wird. Das Vorbringen im Vorlageantrag, dass die Beschwerdeführerin auf Grund einer Erkrankung sich nicht mehr in der Lage gesehen hat, die mit dem Kauf der Wohnung verbunden Verbindlichkeiten zu bedienen, ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Beschwerdeführerin mit ihrer Tochter und deren Ehegatten im Vorfeld der „Rückgängigmachung“ sich darauf geeinigt hat, dass die Tochter und deren Ehegatte die Wohnung kaufen und die Beschwerdeführerin diese Wohnung in der Folge mietet. Nur durch diese familieninternen Vorabsprachen ist erklärlich, dass die Tochter und deren Ehegatte bereits einen Tag nach erfolgter „Rückgängigmachung“ des Vorvertrages vom 9. Dezember 2009 am 29. November 2010 diese Wohnung mit „Vorvertrag“ vom 30. November 2010 erworben haben, zumal eine so große Investition einer längeren Überlegungsphase bedarf.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **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. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 25. November 2015, 2013/16/0034 über einen gleichgelagerten Fall entschieden. Von diesem Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 21. Juli 2016