

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde des Herrn a b c, d, e f, vertreten durch u , Rechtsanwalt in v , gegen den Bescheid vom 20. September 2013 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, St.Nr. g, betreffend Rückerstattung von Grunderwerbsteuer

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

Im Antrag vom 5. September 2013 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„In umseits rubrizierter Abgabenrechtssache wurde mit Bescheid des FA Feldkirch vom 22.01.2001 die Grunderwerbsteuer in Höhe von ATS 55.300,00, entsprechend Eur 4.018,81 vorgeschrieben.

Dieser Kaufvertrag war jedoch nichtig, da die Verkäuferin nicht grundbürgerliche Eigentümerin war.

Obwohl der Kaufvertrag am 12.01.2001 abgeschlossen wurde, wurde das Eigentumsrecht des Antragstellers nie verbüchert. Mangels bücherlichem Eigentum der Verkäuferin, h Wohnbau GmbH, lag auch im gewährleistungsrechtlichen Sinn ein Rechtsmangel vor. Der Antragsteller hat daraufhin den Vertragsrücktritt erklärt, da einerseits Leistungsverzug gemäß § 918 ABGB vorlag, andererseits mangels bücherlichem Eigentum der Verkäuferin auch ein Rechtsmangel vorlag, welcher eine Verbücherung des Eigentumsrechtes des Antragstellers verhinderte.

Grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ k war i j. Es handelt sich um den Anteil B-LNR 7 an der EZ k, GB I f. Der Kaufvertrag vom 28.04.1993, abgeschlossen zwischen i j und der h Wohnbau GmbH war schwebend unwirksam, da der Sachwalter weder eine Rücktrittserklärung abgegeben, noch eine Genehmigung ausgesprochen hat.

u als neuer Sachwalter des i j hat dem Kaufvertrag vom 28.04.1993 seine Genehmigung erteilt. u hat dann die Wohnung an die m Immobilien GmbH

weiterveräußert. Beide Kaufverträge wurden durch das BG f pflegschaftsgerichtlich genehmigt.

Der Antragsteller hatte bis zur Klärung der Rechtsfrage, ob ein Kaufvertrag zwischen i j und der h Wohnbau GmbH durch den für Herrn j zuständigen Sachwalter genehmigt wird, zu keinem Zeitpunkt einen Übereignungsanspruch erworben. Infolge Genehmigung des Kaufvertrages zwischen der h Wohnbau GmbH und i j sowie durch Weiterveräußerung an die m Immobilien GmbH ist aus zivilrechtlichen Gründen eine Verbücherung des Eigentumsrechtes für Herrn c unmöglich. Der Antragsteller hat daher einen Anspruch auf Rückerstattung der von ihm bezahlten Grunderwerbssteuer in Höhe von Eur 4.018,81.

Beweis: *pflegschaftsgerichtliche Genehmigung des BG f*

Kaufvertrag vom 12.01.2001

PV

Es wird daher beantragt, die Grunderwerbsteuer über Eur 4.018,81, Steuer-Nr. [...] dem Antragsteller rückzuerstatten.“

Der Antrag wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit Bescheid vom 20. September 2013 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Da nach dem Inhalt des Vorbringens die Festsetzung vor Entstehen der Steuerschuld erfolgte, hätte gegen den Bescheid vom 22. Jänner 2001 Berufung eingebracht werden müssen, um die Festsetzung zu beheben. Wenn die Festsetzung der Grunderwerbsteuer vor Genehmigung erfolgt ist, wäre dies mit Berufung gegen den Festsetzungsbescheid geltend zu machen gewesen. Nunmehr besteht keine Möglichkeit zur Erstattung.“

In der Berufung vom 10. Oktober 2013 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Der Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer hätte nicht abgewiesen werden dürfen, da der Vertrag nachträglich nicht genehmigt wurde bzw. wegen Rechtsmängeln - Gewährleistungsrecht - aufgehoben wurde.

Der Veräußerer i j hat wieder seine volle Verfügungsmacht erhalten.

Selbst die Rechtskraft der Grunderwerbsteuervorschreibung hindert nicht die neuerliche Entscheidung über den Antrag vom 05.09.2013.

Im Antrag vom 05.09.2013 wurde nachstehend folgendes vorgebracht:

[...]

Mit dem Antrag vom 05.09.2013 wurde ein neuer Sachverhalt geltend gemacht, welcher sich erst nach Rechtskraft des Bescheides vom 02.01.2001 verwirklich hat und daher nicht von der Rechtskraft des Bescheides des Finanzamtes Feldkirch vom 22.01.2001 umfasst ist.

Der Berufungswerber hat Leistungsverzug gemäß § 918 ABGB geltend gemacht, ebenso Rechtsmangel mangels Eigentumsrecht des i.j.

Im Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung war die Zustimmung und Genehmigung sowie pflegschaftsgerichtliche Genehmigung noch fraglich.

Letztendlich wurde die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung nicht erteilt. Auch dieser Sachverhalt hat sich nach dem Bescheid vom 22.01.2001 verwirklicht, da der nunmehrige Kaufvertrag nicht mit Herrn c sondern mit einem anderen Käufer abgeschlossen wurde. Der nunmehrige Berufungswerber ist nie Eigentümer geworden.

Es wird daher beantragt der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass dem Antrag vom 05.09.2013 stattgegeben wird.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. März 2018 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Gemäß § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer 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, wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt wurde oder wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird.“

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 GrEStG ist, dass die Steuerschuld im Sinne des § 4 Abs 1 BAO und § 8 GrEStG bereits entstanden ist (VwGH vom 12.4.1974, 83/16/0074, vom 26.1.1989, 88/16/0030 und vom 14.11.1996, 96/16/0099).

Gem § 8 Abs 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gem. § 8 (2) GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliege das Recht, eine Abgabe festzusetzen, den Bestimmungen der Verjährung. Hinsichtlich der Festsetzung der Grunderwerbsteuer beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 BAO 5 Jahre.

Gemäß § 303 BAO kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder Tatsachen oder Beweismittel im abgabenrechtlichen Verfahren neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten oder der Bescheid von Vorfragen (§ 166 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw dem Gericht in

wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

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

Nach § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Mit Kaufvertrag vom 6.12.2000 hat der Beschwerdeführer 73/965 Anteile an der Liegenschaft in EZ k GB I f von der Firma h Wohnbau- und Immobilien Gesellschaft mbH erworben. Mit diesen Anteilen ist das Wohnungseigentum an der Eigentumswohnung Top 5 verbunden. Grundbürgerlicher Eigentümer dieser Anteile war auf Grund eines Kaufvertrages vom 28.4.1993 Herr j i, welcher zum Zeitpunkt des Abschlusses des beschwerdegegenständlichen Kaufvertrages unter Sachwalterschaft stand (Zl....). Lt. Pkt II des oa Kaufvertrages wird der Kaufvertrag vom 28.4.1993 für nichtig erklärt und bedarf der Kaufvertrag vom 6.12.2000 aus diesem Grund - wie in Pkt IX. des Vertrages angeführt - zur Rechtsgültigkeit der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung durch das BG f.

Die Grunderwerbsteuer für dieses Rechtsgeschäft wurde mit Bescheid vom 22.1.2001 festgesetzt und ist in Rechtskraft erwachsen.

Laut Beschwerde vom 10.10.2013 sowie Schreiben des RA u vom 1.6.2017 wurde die pflegschaftsbehördliche Genehmigung jedoch nicht erteilt, sodass die Steuerschuld im Sinne des § 8 GrEStG nicht entstanden ist.

Eine Rückerstattung eines Grunderwerbsteuerbetrages, hinsichtlich dessen die Steuerschuld noch nicht entstanden ist, ist mangels Vorliegen der in § 17 GrEStG normierten Voraussetzungen nicht möglich.

Zur Abänderung der Steuer wäre eine Beschwerde gegen den Abgabenbescheid vom 22.1.2001 notwendig gewesen

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist ebenfalls nicht möglich, da einerseits ein diesbezüglicher Antrag innerhalb der Verjährungsfrist eingebracht hätte werden müssen und andererseits schon bei Vertragsabschluss bekannt war, dass der Kaufvertrag vom 6.12.2000 der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung bedurfte (Pkt IX des Vertrages).

Dem Beschwerdebegehren konnte somit nicht entsprochen werden.“

Durch den Vorlageantrag vom 26. März 2018 gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Am 28.4.1993 hat Herr j i 73/965 Anteile an der EZ k, KG f (n) von der Firma h Wohnbau GmbH erworben. Der Kaufpreis wurde fremdfinanziert, der Erwerb im Grundbuch eingetragen.

Am 21.5.1996 wurde Herr i j rückwirkend auf den Zeitpunkt des Kaufabschlusses für geschäftsunfähig erklärt und unter Sachwalterschaft gestellt. Zuerst wurde Dr. o zum Sachwalter bestellt, ab 12.6.2008 Dr. p i. Der oa Kaufvertrag wurde nicht pflegschaftsgerichtlich genehmigt (es wurde kein Antrag gestellt).

Am 3.12.2000/12.1.2001 wurden die 73/965 Anteile von der Firma h Wohnbau GmbH an den Beschwerdeführer verkauft. Im Kaufvertrag wurde unter Pkt II der Kaufvertrag zwischen h Wohnbau und j i für nichtig erklärt. Der Vertrag bedarf daher der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung. Diese wurde laut Schreiben des RA u vom 1.6.2017 bzw. Beschwerde vom 10.10.2013 nicht erteilt.

Lt. Pkt VI des Vertrages haftet die Fa h für eine pfandlastenfreie Übergabe der Liegenschaftsanteile. Der Kaufpreis ist auf ein Treuhandkonto einzubezahlen; und zwar zu dem Zeitpunkt, an dem die grundbücherlichen Voraussetzungen für die Verbücherung des Vertrages gegeben sind (Pkt IV des Vertrages).

Die Grunderwerbsteuer wurde durch das FA mit Bescheid vom 22.1.2001 festgesetzt.

Der Kaufpreis wurde von Herrn c nicht entrichtet, da keine Pfandlastenfreistellung erfolgte.

Herr j i war vom 3.11.1993 bis zum 31.5.2001 in f, n gemeldet.

Herr c a war vom 26.6.2001 bis 27.7.2009 in f, n gemeldet (Auszug Melderegister vom 15.5.2017)

Am 13.3.2003 wurde über das Vermögen der Fa h Wohnbau das Konkursverfahren eröffnet und mit 20.10.2005 beendet (Pkt I der Vereinbarung c/m vom 4.5.2009).

Am 26.4.2009 ist auf Vermittlung der Fa m Immobilien GmbH eine Punktation über den Erwerb von 290/7726 Anteilen an der EZ q , KG f zwischen c a als Käufer und r s und t als Verkäufer abgeschlossen worden.

Am 4.5.2009 hat c a mit der Fa m Immobilien GmbH eine Vereinbarung bez. der Wohnungseigentumseinheit abgeschlossen. Lt. Pkt I des Vertrages möchte c a von dem Kaufvertrag vom 12.1.2001 mit der Firma h zurücktreten und verpflichtet sich der Fa m gegenüber, alle Maßnahmen zu treffen, die diese für den Rücktritt erforderlich hält. Falls sich das Rücktrittsrecht nicht durchsetzen lässt, verpflichtet sich die Fa m im Gegenzug, die Wohnungseigentumseinheit von Herrn c zu erwerben.

Am 27.9.2012 wurde Dr. p i als Sachwalter seines Amtes enthoben. Neuer Sachwalter wurde u .

u als neuer Sachwalter von Herrn j hat dessen Kaufvertrag vom 28.4.1993 mit der Fa h pflegschaftsgerichtlich genehmigen lassen.

Am 20.6.2013 verkaufte j i die Miteigentumsanteile an der EZ k an die Fa m Immobilien GmbH. Die Entrichtung der Grunderwerbsteuer erfolgte mit Selbstberechnung durch u vom 7.8.2013.

Dieser Sachverhalt ist unbestritten.

Der Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 8 Abs 1 und 2 GrEStG lautet:

„(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.“

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen gehörig kundgetan haben, mögen seine Rechtswirkungen auch infolge beigesetzter Bedingung oder erforderlicher Genehmigung erst später eintreten.

Die Gültigkeit des Rechtsgeschäftes wird durch die Weiterveräußerung der Liegenschaft nicht berührt; dadurch wird auch die Leistung nicht unmöglich: ein Verkäufer, der die verkauft Liegenschaft an einen andern veräußert, kann auf Übergabe (nicht nur auf Entschädigung) geklagt werden (VwGH vom 21. Mai 1981, 16/1265/78).

Wird eine Sache hintereinander mehrfach verkauft, ist der Veräußerer grundsätzlich gegenüber sämtlichen Käufern zur Übereignung verpflichtet. Der schuldrechtliche Vertrag zwischen dem Doppelveräußerer und dem zeitlich späteren Käufer wird nicht dadurch unwirksam, dass der Doppelveräußerer schon vorher die Sache durch Kaufvertrag an einen anderen zu veräußern sich verpflichtet hatte (OGH vom 15. Oktober 1997, 10 Ob 330/97w, NZ 1999, 85). Die Behauptung des Beschwerdeführers, wonach der Kaufvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der h nichtig sei, ist daher unrichtig.

Eine anderweitige Verfügung über die Liegenschaftsanteile, also ein so genannter „Doppelverkauf“ - ändert an der Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG nichts (VwGH vom 26. Jänner 2006, 2005/16/0261).

Wie dem Erkenntnis des VwGH vom 24. März 1976, 567/74, entnommen werden kann, unterscheidet der Gerichtshof zwischen „Nichtgeschäften“, worunter offenkundig Handlungen gemeint sind, denen die übereinstimmende Willenserklärung der Vertragspartner bzw der zur Vertretung der Vertragspartner befugten Personen mangelt, und nichtigen Geschäften im Sinne des § 23 Abs 3 BAO. In dieser Gesetzesstelle wird die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- und Handlungsfähigkeit angesprochen.

Hinsichtlich der Beurteilung nichtiger Rechtsgeschäfte ist durch die GrEStG-Novelle 1969 eine entscheidende Änderung eingetreten. Bis zum In-Kraft-Treten dieser Novelle

konnten nichtige Rechtsgeschäfte, also solche Rechtsgeschäfte, die schon im Stadium ihres Zustandekommens infolge erheblicher Mängel, zB wegen der mangelnden Geschäftsfähigkeit als von Anfang an nicht zustandegekommen gelten, keine Grundlage für die Steuererhebung bilden, da die Frage, wann und ob ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang eingetreten ist, nur nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes beurteilt werden konnte, wie in dem noch zur Rechtslage vor dem 1. August 1969 ergangenen Erkenntnis des VfGH vom 25. Juni 1974, B 51/74, festgestellt wurde. Diese Rechtsauffassung wurde insbesondere durch den damaligen § 20 Abs 1 Z 3 GrEStG 1955 gestützt, wonach die bloße Tatsache der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes dazu geführt hatte, dass die Grunderwerbsteuer nicht vorgeschrieben oder erstattet werden musste. Nach der ab 1. August 1969 geltenden Fassung dieser Gesetzesstelle ist aber neben der Ungültigkeit (dieser Begriff umfasst als der weitere auch die Nichtigkeit) eines Rechtsgeschäftes auch die Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses dieses Rechtsgeschäftes für die - im Übrigen noch einen entsprechenden Parteiantrag voraussetzende - Nichtfestsetzung bzw. Erstattung erforderlich (nunmehr § 17 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987). Daraus ist aber ersichtlich, dass nunmehr im Grunderwerbsteuerrecht die formalrechtliche Beurteilung gegenüber der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zurücktritt (vgl §§ 21 und 23 Abs 3 und 4 BAO).

Somit sind auch im Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes die im § 23 Abs 3 und 4 BAO festgelegten Grundsätze anwendbar, wonach nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte unter den dort angeführten Bedingungen abgabenrechtlich von Bedeutung sind.

Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen Mangels der Rechts- und Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies gemäß § 23 Abs 3 BAO für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

Die Stornierung des Rechtsgeschäftes, mag diese mit oder ohne Abstandgeld erfolgt sein, liefert für sich allein betrachtet, weder einen Anhaltspunkt für die Gültigkeit der seinerzeitigen Vereinbarung noch auch dafür, dass die Beschwerdeführerin und der Wohnungswerber das wirtschaftliche Ergebnis (im Sinne des § 23 Abs 3 BAO), nämlich den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Wohnungswerber, hätten eintreten lassen (vgl VwGH vom 24. März 1976, 567/74).

Dass zur Verwirklichung eines Erwerbsvorganges auch ein zivil- oder verwaltungsrechtlich wirksames Rechtsgeschäft vorliegen muss, lässt sich aus dem Grunderwerbsteuergesetz nicht entnehmen. Ein Erwerbsvorgang ist steuerrechtlich auch dann als verwirklicht anzusehen, wenn das betreffende Rechtsgeschäft nichtig sein sollte (vgl VwGH vom 18. Oktober 1973, 1980/72, und vom 30. Mai 1994, 89/16/0167).

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer die beschwerdegegenständliche Liegenschaft vom 26. Juni 2001 bis zum 27. Juli 2009 bewohnt. Der Beschwerdeführer hat mit Vereinbarung vom 4.5.2009 mit der Firma m Immobilien GmbH über die

beschwerdegegenständliche Liegenschaft verfügt. Der Beschwerdeführer war daher zumindest wirtschaftlicher Eigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Beschwerdeführers ist daher zu Recht vorgeschrieben worden.

Gemäß § 198 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen. Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 22.1.2001 ist in Rechtskraft erwachsen.

Bescheide, die einem Rechtsmittel im administrativen Verwaltungsverfahren nicht oder nicht mehr unterliegen und bezüglich der ein allfälliges Rechtsmittelverfahren nicht mehr anhängig ist, sind formell rechtskräftig. Formell rechtskräftige Bescheide sind grundsätzlich nicht mehr anfechtbar. Die formelle Rechtskraft tritt bei Bescheiden der Abgabenbehörden erster Instanz, die einem Rechtszug unterliegen, ein Rechtsmittel aber nicht eingebracht wird, mit ungenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist ein.

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides. Im Vordergrund der Lehre von der materiellen Rechtskraft steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind und dass über eine Sache ein für allemal endgültig entschieden ist, sondern dass der Abspruch über eine bestimmte Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Die Rechtskraftwirkungen sind mit Bescheiden verbunden, die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon ob die Bescheide richtig sind oder nicht. Mit der Rechtskraftwirkung ist die selbstverständliche Folge verbunden, dass in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden insoweit eingegriffen werden kann, als entsprechende auf Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind (Stoll, BAO-Kommentar, 942 ff).

Selbst wenn mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 22.1.2001 Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden wäre, obwohl der Abgabenanspruch noch gar nicht entstanden ist, würde dies am Bestehen der formellen und materiellen Rechtskraft des Grunderwerbsteuerbescheides vom 22.1.2001 nichts ändern.

Auf Grund der bestehenden Rechtskraft des Grunderwerbsteuerbescheides vom 22.1.2001 ist daher zu prüfen, ob gesetzliche Tatbestände die auf Durchbrechung der Rechtskraft gerichtet sind, vorliegen. Als solche Tatbestände kommen grundsätzlich § 303 BAO und § 17 GrEStG in Frage.

Zu § 17 GrEStG:

§ 17 Abs 1 GrEStG 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,

2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,
3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäfts beseitigt wird,
4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.“

Die Ungültigkeit eines Rechtsgeschäfts kann nicht dem Umstand gleichgesetzt werden, dass ein Rechtsgeschäft mangels Eintritts einer Bedingung oder einer Genehmigung überhaupt nicht rechtswirksam geworden ist.

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG bieten keine Handhabe dafür, versäumte Verfahrensschritte - Einbringung einer Berufung oder eines Wiederaufnahmeantrages - später auf dem Umweg über ein Erstattungsverfahren nachzuholen (VwGH vom 22. Jänner 1970, 805/69).

Die Vorschriften des § 17 GrEStG 1987 über die Nichtfestsetzung der Steuer setzen eine ernsthaft gemeinte Rückgängigmachung voraus (vgl VwGH vom 20. April 1955, Slg 1142/F, und vom 25. März 1965, Slg 3246/F).

Ist die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ein Scheingeschäft, so ist es für die Erhebung der Steuer ohne Bedeutung (§ 23 Abs 1 BAO, vgl zum Scheingeschäft auch bei § 1 GrEStG). Die Rückgängigmachung durch die am Vertrag beteiligten Parteien muss „ordnungsgemäß und in ernstlicher Absicht“, also nicht bloß zum Schein bewirkt worden sein (VwGH vom 12. Oktober 1959, Slg 2086/F). Wenn also ein Erwerbsvorgang nur zum Schein aufgehoben wird, um die damit verbundene Abgabe zu ersparen, in Wirklichkeit aber der Käufer das von ihm erworbene Grundstück - wirtschaftlich gesehen - an einen Dritten weiterveräußert, dann kann ein solches Vorgehen nicht nach § 17 GrEStG begünstigt werden (VwGH vom 25. März 1965, Slg 3246/F, und vom 16. März 1995, 94/16/0097, 0098, 0099).

Wurde die Rückgängigmachung nur zum Schein vereinbart und sollte durch die nur vorgegebene Rückgängigmachung die Weiterübertragung der vom Käufer erworbenen Grundstücke an einen Dritten verdeckt werden, so sind die Vorschriften des § 17 GrEStG nicht anzuwenden (vgl VwGH vom 25. März 1965, Slg 3245/F).

Die Qualifizierung einer Rückgängigkeitsvereinbarung als Scheingeschäft hat zur Voraussetzung, dass die Vertragspartner im gegenseitigen Einverständnis vorgehen, um bewusst einem Dritten gegenüber den Anschein eines nicht gewollten Rechtsgeschäftes hervorzurufen (VwGH vom 3. Februar 1972, 1540/71).

War Zweck des Dissolutionsvertrages nicht die Rückgängigmachung des Geschäftes, sondern nur die Ermöglichung der Weiterveräußerung der Liegenschaft unter Vermeidung

einer neuerlichen Grunderwerbsteuerpflicht, so ist § 17 GrEStG nicht anzuwenden (vgl VwGH vom 22. September 1978, 1331/76).

In der Vereinbarung vom 4. Mai 2009 verpflichtete sich der Beschwerdeführer gegenüber der m Immobilien GmbH vom Kaufvertrag vom 12.1.2001 mit der Firma h zurücktreten und alle Maßnahmen zu treffen, die die m Immobilien GmbH für den Rücktritt erforderlich hält. Falls sich das Rücktrittsrecht nicht durchsetzen lässt, verpflichtete sich die Fa m im Gegenzug, die Wohnungseigentumseinheit von Herrn c zu erwerben. Der Rücktritt des Beschwerdeführers erfolgte daher nur um die Liegenschaft an die m Immobilien GmbH zu übertragen. Es liegt daher keine ernstlich gemeinte Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG vor.

§ 17 GrEStG ist daher im gegenständlichen Fall weder geeignet die Rechtskraft des Grunderwerbsteuerbescheides vom 22.1.2001 zu durchbrechen noch einen Rückerstattungsanspruch zu begründen.

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Fall kommt nur § 303 Abs 1 lit b BAO in Betracht. Allerdings war bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt, dass eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich ist und dass diese nicht erteilt wurde. Diese Tatsache ist daher nicht neu hervorgekommen. Zudem hat diese Tatsache nichts daran geändert dass der Beschwerdeführer wirtschaftlicher Eigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft war und über diese auch mit Vereinbarung vom 4.5.2009 verfügt hat. Es liegt daher kein Wiederaufnahmsgrund vor. Zudem ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 BAO nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist. Auch diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. 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. Da im gegenständlichen Fall zu allen zu lösenden Rechtsfragen einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert und sich das Bundesfinanzgericht an diese Rechtsprechung gehalten hat, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. Juni 2018