

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin xyz in der Beschwerdesache Bf. , gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom xxx, Erf.Nr. 12 13, betreffend Abweisung eines Antrages auf Abänderung der Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Am 15.05.2007 wurde zwischen dem Beschwerdeführer,(Bf.), und seiner Ehefrau, als Erwerber, und der E. , als Bauträger, ein als Bauträgervertrag bezeichneter Anwartschaftsvertrag , betreffend die Liegenschaft EZ eee , Gst.Nr. fff ,KG T. , vereinbart. Als Gegenleistung wurde ein Betrag von € 141.601,00 festgelegt.

Dieser Erwerbsvorgang wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG ordnungsgemäß angezeigt. In der Folge schrieb das Finanzamt dem Bf. die Grunderwerbssteuer, unter Zugrundelegung der Hälfte der o.a. Gegenleistung, mit Bescheid vom ddd , im Betrage von € 2.478,02 vor.

Mit Eingaben vom 03.10.2010 ,25.07.2011 und vom 09.08.2012 beantragte der Bf. die Abänderung dieses Grunderwerbsteuerbescheides und die Rückzahlung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer. Der Anwartschaftsvertrag vom 15.05.2007 sei mit dem 23.12.2009 innerhalb der, in § 17 GrEStG vorgesehener Frist, rückgängig gemacht worden. Die Erwerber haben mit Gegenbrief vom 22.12. 2009 das Angebot des Bauträgers auf Aufhebung des Anwartschaftsvertrages endgültig angenommen und dies sei vom Vertragspartner mit Schreiben vom 23.12.2009 bestätigt worden. Da über die Modalitäten der Rückabwicklung zwischen den Vertragsparteien zunächst Uneinigkeit geherrscht habe, habe ein Gerichtverfahren zur Klärung der verschiedenen Standpunkte geführt. Aus diesem Grunde sei die wirtschaftliche Durchführung der bereits vereinbarten Rückgängigmachung erst nach Ablauf der Frist gemäß § 17 GrEStG möglich. Der Bauträger habe, als beklagte und wirtschaftlich stärkere Partei, einer

Aufhebung des Anwartschaftsverhältnisses im Gerichtsverfahren, zu den Modalitäten des Schreibens vom 23.12.2009, nur deshalb zugestimmt, weil diese Aufhebung tatsächlich zum Zeitpunkt dieses Schreibens bereits vereinbart worden sei. Die Zusatzvereinbarung im Gerichtsverfahren, betreffend die Vermittlung des Verkaufes der Wohnung, sollte einzig dem Zweck dienen, eine alternative Abwicklung zu ermöglichen, welche beiden Seiten- im Vergleich zur getroffenen Vereinbarung von 2009 Vorteile- bringen sollte. Zum Wohnungsverkauf sei es nicht gekommen, sondern es sei das Anwartschaftsverhältnis entsprechend den Vereinbarungen aus dem Jahre 2009 mit 31.12.2011 aufgelöst worden.

Dazu legte der Bf. folgende Beweismittel vor:

Schreiben des Bauträgers an die Erwerber vom 23.12.2009 , worin den Erwerbern mitgeteilt wird, dass deren Anwartschaftsverhältnis wie vereinbart in ein Mietverhältnis umgewandelt wird und dass für diese Umwandlung die von den Erwerbern unterfertigte, diesem Schreiben beigelegte Stornierungserklärung sowie die unterfertigte, ebenfalls beigelegte Mitteilung an das Finanzamt über diese Stornierung, benötigt werde. Ausserdem werde dafür die grundbücherliche Löschung des Nachweises der Anmerkung der Zusage von Wohnungseigentum gemäß § 40 Abs.2WEG benötigt. Weiters wurde den Erwerbern die Höhe der Kosten mitgeteilt, die sie im Falle der Umwandlung des Anwartschaftsvertrages in ein Mietverhältnis, zu tragen haben.

Die mit 22.12.2009 datierte, von den Erwerbern unterfertigte Mitteilung an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, mit folgendem Inhalt:

*„Wir, (Name und Geburtsdatum der Ehefrau des Bf.) und (Name und Geburtsdatum des Bf.) sind am 22. 12.2009 von dem abgeschlossenen Anwartschaftsvertrag vom 15.05.2007, für die Wohnung in T. , ttt , angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 09.06.2007 unter der BRP Nummer 000 , zurückgetreten.“*

Die mit 22.12.2009 datierte, von den Erwerbern unterfertigte als, Stornierungserklärung bezeichnete Erklärung mit folgendem Inhalt:

*„Es wird hiermit vereinbart, dass (Name und Geburtsdatum der Ehefrau des Bf.) und (Name und Geburtsdatum des Bf.) von dem abgeschlossenen Anwartschaftsvertrag vom 15.05.2007 unter der BRP Nummer 000 , zurücktritt“*

Niederschrift des Bezirksgerichtes T. über die Übertragung der Tondatei vom 05.05.2011, deren Inhalt einerseits zu entnehmen ist, dass der Bauträger ,als beklagte Partei, für den Fall, dass das Gericht zur Ansicht kommen sollte, dass die Umwandlung von Wohnungseigentum in ein Mietverhältnis stattgefunden habe, den Rücktritt von dieser Vereinbarung erklärt, weil die Bedingung der Löschung der Anmerkung durch die Erwerber, als Kläger, nicht erfüllt worden ist; und andererseits zu entnehmen ist, dass die Erwerber dem Bauträger Säumnis bei der Rückzahlung der Eigenmittel vorhalten. Letztlich wurde von beiden Parteien festgehalten, dass die Parteien „eher in der Form vorgehen wollen“, dass die beklagte Partei für die Kläger bis längstens 31.12.2011 den Verkauf der streitverfangenen Wohnung vermittelt und dass dazu in Schriftform ein endgültiger Vermittlungsauftrag sowie die Mittelung des erwünschten

Kaufpreises an die Beklagtenseite erfolgen wird.; und dass die Kläger bei einer allfälligen Wohnungsbesichtigung mitwirken sollen sowie einen allfälligen Kaufvertrag unterfertigen werden; außerdem solle die Umwandlung in ein Mietverhältnis erst dann erfolgen, wenn die Verkaufsbemühungen bis zum 31.12.2011 zu keinem Ergebnis kommen.

Schreiben des Rechtsvertreters der Erwerber an den Bauträger vom 19.05.2011 über die schriftliche Erteilung der Vollmacht zum Verkauf der o.a. Liegenschaft zu einem Kaufpreis idHv € 140.000,00 bzw. 135.000,00.

Schreiben des Rechtsvertreters des Bauträgers an die Erwerber vom 17.01.2012, wonach diesen, als Mieter der, von ihnen als Erwerber entrichtete, Eigenmittelanteil im Betrage von € 33.542,16 überwiesen wird.

Die belangte Behörde wies den Antrag auf Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid ab. Aus dem Inhalt des Protokolls vom 05.05.2011 sei zu schließen, dass davor keine fristgerechte einvernehmliche Auflösung des Anwartschaftsvertrages vom 15.05.2007 erfolgt sei. Dazu komme, dass die Stornierungserklärung vom 22.12.2009 nur die Unterschrift der Erwerber aufweise.

Dagegen er hob der Bf.-unter sinngemäßer Wiederholung seines bisherigen Vorbringens- fristgerecht Berufung. Im Hinblick auf die Ausführungen in der Begründung des bekämpften Abweisungsbescheides, ergänzte er, dass die Vereinbarung der Rückgängigmachung des Anwartschaftsvertrages bereits im Sommer 2009 einvernehmlich mündlich erfolgt sei, und dass die Stornierungsvereinbarung vom 22.12.2009 lediglich eine Bestätigung dieser Vereinbarung darstelle. Somit sei die Vereinbarung der Vertragsaufhebung innerhalb der gemäß § 17 GrEStG gebotenen Dreijahresfrist erfolgt. Das Gerichtsverfahren habe lediglich der Abwicklung der Rückgängigmachung gedient. Nach herrschender Meinung sei einzig die Vereinbarung der Rückgängigmachung und nicht deren wirtschaftliche Durchführung für die Wahrung der Dreijahresfrist maßgeblich.

Entgegen der Vereinbarung im Anwartschaftsvertrag sei vom Bauträger bis zur Vereinbarung der Rückabwicklung bzw. auch bis zur wirtschaftlichen Rückabwicklung kein Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen und keine Verbücherung des Wohnungseigentums vorgelegt worden. Der Antrag auf Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom ddd und Rückzahlung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer werde nunmehr auch auf § 17 Abs.1 Z 2 GrEStG gestützt.

Diese Berufung wies die belangte Behörde mit Berufungsvorentscheidung vom 30.09.2013 als unbegründet ab. Aus den vorgelegten Beweismitteln ergebe sich eindeutig, dass bis zur Anwaltskorrespondenz vom 19.05.2011 ein aufrechter Anwartschaftsvertrag vorgelegen sei. Darüber hinaus habe der Bauträger ihr gegenüber am 16.08.2010 telefonisch erklärt, den Rücktritt des Bf. nicht angenommen zu haben.

Dagegen stellte der Bf. fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat,(UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz,

und erklärte in Replik zu den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung, dass die telefonische Mitteilung des Bauträgers keine Bedeutung beizumessen sei, da diese erst nach der Vereinbarung der Rückgängigmachung erfolgt ist.

Das Bundesfinanzgericht, (BFG) hat als Nachfolgebehörde des UFS dazu erwogen:

Die auf den zu beurteilenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, (GrEStG), lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

Ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, dass den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs.1 Z 1 GrEStG)

Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. (§ 8 Anbs.1 GrEStG)

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. (§ 17 Abs.1 Z 1 GrEStG)

2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden. (§ 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG)

Im zu beurteilenden Fall ist unbestritten, dass der verfahrensgegenständliche Anwartschaftsvertrag als Punktation einen Anspruch auf Leistung gegeben hat und daher der Grunderwerbsteuer unterlegen ist. Die Steuerschuld ist gemäß § 8 Abs.1 GrEStG mit Verwirklichung des Erwerbsvorganges entstanden.

Im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn ist ein Erwerbsvorgang dann verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (z.B. durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) gehörig kundgetan haben. (VwGH 29.01.1989, 88/16/0062, 0063) Im zu beurteilenden Fall ist somit die Steuerschuld für die Erwerber mit 15.05.2007 (= Tag der Unterfertigung des Anwartschaftsvertrages) entstanden. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom ddd gegenüber dem Bf. erfolgte somit zu Recht.

Strittig ist, ob der, dieser Grunderwerbsteuerschuld zu Grunde liegende, Erwerbsvorgang innerhalb einer Frist von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld (= 15.05.2007) durch Vereinbarung (§ 17 Abs.1 Z 1 GrEStG) bzw. aufgrund eines bestehenden Rechtsanspruches infolge der Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen (§ 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG) rückgängig gemacht worden ist.

Ist dies zu bejahen, so ist der bekämpfte Abweisungsbescheid, mit welchem der Antrag des Bf. auf Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom ddd abgewiesen worden ist, mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Dazu ist zu erwägen:

Sowohl § 17 Abs.1 Z 1 GrEStG als auch § 17 Abs.1 Z 2 GrEStG setzt für die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Grunderwerbsteuer die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges voraus.

„Rückgängig gemacht“ im Sinne des § 17 GrEStG 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 wieder erlangt. ( vgl.VwGH 26.05.2011,2011/16/0001). Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat. (VwGH 11.03.2010,2008/16/0013; 26.05.2011,2011/16/0001).

Weder kann aus den o.a. schriftlichen Erklärungen vom 22. 12.2009 die Vereinbarung einer derartigen Rückgängigmachung heraus gelesen werden, noch kann auf Grund der, vom Vertragspartner im Schreiben vom 23.12.2003, gewählten Formulierung „*wie vereinbart wird ihr Anwartschaftsverhältnis in ein Mietverhältnis umgewandelt*“ der Schluss gezogen werden, dass zu diesem Zeitpunkt bereits eine schriftliche oder mündliche Vereinbarung vorgelegen ist, wodurch die Vertragsparteien, hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnung, die Rechtsstellung erlangt haben, welche sie vor Abschluss des Anwartschaftsvertrages innehatten.

Nach den Einlassungen des Bf. sowie aufgrund des Inhaltes des Schreibens vom 23.12 2009 steht fest, dass sich die Vertragsparteien schon vor diesem Zeitpunkt darüber einig waren, dass der Anwartschaftsvertrag in einen Mietvertrag umgewandelt wird, und dass der Bauträger diese Vertragsänderung von drei Bedingungen abhängig gemacht hat:

- der Unterfertigung der o.a. Stornierungsvereinbarung vom 22.12.2009 durch die Erwerber
  - der von den Erwerbern unterfertigten Erklärung an das Finanzamt, vom abgeschlossenen Anwartschaftsvertrag zurückgetreten zu sein
  - den Nachweis der Löschung der Anmerkung der Zusage von Wohnungseigentum gemäß § 40 Abs.2 WEG im Grundbuch
- Gemäß dem Inhalt des Gerichtsprotokolls vom 05.05 2011 steht fest, dass die zuletzt angeführte Bedingung am 05.05.2011 noch nicht erfüllt worden ist und die Umwandlung des Anwartschaftsvertrages in ein Mietverhältnis erst dann mit 01.01.2012 erfolgen sollte, wenn Kaufverhandlungen, betreffend die vom Anwartschaftsvertrag umfasste Eigentumswohnung, die vom Bauträger, als Vermittler der Erwerber geführt werden sollten, bis zum 31.12.2011 erfolglos geblieben sind.

Aufgrund dieses aufgezeigten Sachverhaltes sieht das BFG nicht als erwiesen an, dass der Anwartschaftsvertrag vom 15.05.2007 innerhalb der in § 17 GrEStG gebotenen Dreijahresfrist (d.h. bis zum 15.05.2010) in der Form aufgelöst wurde, dass die Vertragsparteien, bezüglich der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnung, die Rechtsstellung zurück erhalten hatten, die sie vor dem Abschluss des Anwartschaftsvertrages innehatten. Wäre dies der Fall gewesen, so hätte sich sowohl die Abrede zur Vermittlung des Wohnungsverkaufes für die Erwerber durch den Bauträger, als auch die Feststellung, dass erst nach erfolglosen Kauverhandlungen die Umwandlung in ein Mietverhältnis erfolgen sollte, erübriggt.

Selbst wenn als erwiesen anzusehen wäre (z.B. aufgrund eines Gerichtsurteils), dass spätestens mit 23.12.2009, also innerhalb der in § 17 GrEStG gebotenen Frist, die Abänderung des Anwartschaftsverhältnisses in ein Mietverhältnis vorgelegen ist, kann auch dann von einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn, keine Rede sein. Da mit einer solchen Umwandlung weder der Bauträger, als Vermieter, seine ursprüngliche Verfügungsmacht über das Grundstück wieder erlangt hat, noch die Erwerber, als Mieter, dadurch sich der Möglichkeit begeben haben über das Grundstück zu verfügen.

Den Ausführungen des Bf., die im Gerichtsverfahren getroffene Zusatzvereinbarung, betreffend die Vermittlung des Verkaufes der Wohnung durch den Bauträger für die Erwerber, sei für die Beurteilung der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges unerheblich, ist entgegenzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine Rückgängigmachung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn dann nicht vorliegen, wenn bei einer im Zusammenhang mit einem Rücktritt vorgenommenen Weiterveräußerung durch den Verkäufer, der Erwerber wie ein Veräußerer das Grundstück an einem Dritten weiterverkaufen lässt. (BFH vom 6. Mai 1969, II 141/64; BStBl II 1969, 630: 9. März 1994, II R 86/90, BStBl II 413)

Da die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im vorstehend aufgezeigten Sinn-Grundlage für die Abänderung gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 und Z 2 GreStG ist, und eine solche aus den aufgezeigten Gründen im zu beurteilenden Fall nicht vorliegt, vermochte der Bf. mit der Erweiterung seines Antrages auf § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG nichts zu gewinnen.

Der Grunderwerbsteuerbescheid vom ddd ist daher nicht antragsgemäß abzuändern. Der Beschwerde war sohin der Erfolg zu versagen.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 280 Abs. 1 lit. d BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte den Spruch einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich

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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Da die, in diesen Erkenntnis zu beurteilenden, Rechtsfrage (Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges) nach der, in der Begründung dieses Erkenntnisses aufgezeigten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des VwGH entschieden wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 17. November 2015