

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 18.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.10.2016, ErfNr, betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG 1987 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

Mit Kaufvertrag vom 27.4.2016 hatte A (= Beschwerdeführerin, Bf) von B die ihm gehörige, aus EZ1 neugebildete Liegenschaft Gst1 im Ausmaß von 1.000m<sup>2</sup> (Bauplatz für Wohngebäude) zum Kaufpreis von € 82.000 käuflich erworben; der Kaufpreis ist binnen 14 Tagen ab Vertragsunterfertigung zu überweisen (Punkte II. und III.). Die Übergabe in den tatsächlichen Besitz der Bf erfolgt mit dem Tag der Vertragsunterfertigung (Punkt V.). Hiezu wurde die 3,5%ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.870 selbst berechnet und ordnungsgemäß entrichtet.

Zusammen mit dem Schreiben des Vertragsverfassers vom 4.8.2016 wurde dem Finanzamt die "Vereinbarung über die Aufhebung des Kaufvertrages vom 27.4.2016", abgeschlossen zwischen B und der Bf am 29.7.2016, vorgelegt und die Rückerstattung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer gem. § 17 GrEStG beantragt. Der vergebührte Kaufvertrag sei noch nicht im Grundbuch durchgeführt.

In dieser Aufhebungsvereinbarung wurde auszugsweise vereinbart:

*".... A ... und B ... vereinbaren nunmehr die einvernehmliche Aufhebung des Kaufvertrages vom 27.4.2016 und übergibt nunmehr A ... an B ... das mit Teilungsplan ... neugebildete Grundstück Gst1 im Ausmaß von 1.000 m<sup>2</sup> ....*

*Festgehalten wird, dass der an B ... bereits bezahlte Kaufpreis für das Grundstück Gst1 auf die Kaufpreisforderung des B ... aufgrund des Kaufvertrages, abgeschlossen zwischen B und A/C betreffend das Grundstück Gst1, angerechnet wird. ..."*

Im Akt erliegt dazu der am selben Tag, am 29.7.2016, zwischen B und nunmehr der Bf und C als Käufern abgeschlossene (neue) Kaufvertrag nahezu identen Inhalts betreffend den je hälftigen Erwerb des Gst1. Zum gleichlautenden Kaufpreis von € 82.000 (Punkt III.) wird noch festgehalten, dass "die Käufer den Kaufpreis bereits vor Vertragsunterfertigung auf das Konto des Verkäufers überwiesen haben."

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid vom 17.10.2016, StrNr, den Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG abgewiesen. In der Begründung wird ausgeführt, der Verkäufer habe seine ursprünglich volle Verfügungsmacht über das Grundstück nicht wiedererlangt; die Rückgängigmachung sei nur erfolgt, um den Verkauf an einen vorausbestimmten Käufer zu ermöglichen.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde wird die Bewilligung des Antrages begeht und vorgebracht, es sei eine unrichtige und vom Finanzamt nicht begründete Annahme, dass der Verkäufer seine volle Verfügungsmacht nicht wiedererlangt habe. In diesem Fall hätte er das Grundstück nicht neuerlich veräußern können.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde nach Darstellung der bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen und der geltenden VwGH-Rechtsprechung dahin begründet, dass bei einer Rückgängigmachung nur zu dem Zweck, den Verkauf des Grundstückes an einen vorausbestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, der Verkäufer seine freie Verfügungsmacht nicht wiedererlangt habe. Dem stehe insbesondere entgegen, wenn etwa Storno und zweiter Kaufvertrag am selben Tag – wie hier am 29.7.2016 – abgeschlossen würden oder keine Rückabwicklung der Zahlungsmodalitäten erfolge. Gegenständlich sei ua. aufgrund der zeitlichen Abfolge bereits zum Zeitpunkt der Auflösung des Kaufvertrages klar gewesen, dass die Liegenschaft an die bisherige Käuferin (= Bf) und Herrn C unter Anrechnung des bereits bezahlten Kaufpreises übertragen werde.

Im Vorlageantrag wurde darauf repliziert, bei den vom Finanzamt angestellten Überlegungen handle es sich nur um Vermutungen. Zudem dürfte dann zum mindesten hinsichtlich jener Liegenschaftshälfte, worüber die Bf weiterhin die Verfügungsmacht innegehabt habe, mangels nochmaligem Erwerb keine neuerliche Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden.

### **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 (neugebildetes unbebautes Grundstück Gst1) ist daher die Steuerschuld im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (Kaufvertrag) am 27.4.2016 entstanden.

Gem. **§ 17 Abs. 1 GrEStG 1987** 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 gemacht* 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 Verwaltungsgerichtshof 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 verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche, freie Rechtsstellung nicht wiedererlangt.

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 getroffenen Vereinbarungen, insbesondere der in der Aufhebungsvereinbarung festgeschriebenen Anrechnung des bezahlten Kaufpreises auf die - im Hinblick auf den neu mit der Bf und Herrn C abgeschlossenen Kaufvertrag - entstandene Kaufpreisforderung des Verkäufers B, sowie unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass der neue und inhaltlich nahezu identische Kaufvertrag zeitgleich mit der Aufhebungsvereinbarung am 29.7.2016 abgeschlossen wurde, fest, dass Sinn und Zweck der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages mit der Bf ausschließlich der war bzw. nur der gewesen sein konnte, dass anstelle der Bf (als

Alleinerwerberin) nunmehr diese und Herr C zusammen die betreffende Liegenschaft jeweils hälftig erwerben sollten.

Die Liegenschaft war bereits mit Unterfertigung des Kaufvertrages am 27.4.2016 an die Bf übergeben worden (Vertragspunkt V.). Der von der Bf zufolge der Aufhebungsvereinbarung (siehe auch Punkt III. des Kaufvertrages vom 29.7.2016) bereits vollständig geleistete Kaufpreis von € 82.000 wurde lt. einvernehmlicher Vereinbarung im Stornoovertrag auch nicht an die Bf zurückbezahlt, sondern ist beim Verkäufer verblieben und wurde auf den nunmehr aufgrund des zweiten Kaufvertrages von der Bf und C zu zahlenden identen Kaufpreis angerechnet. Dieser nachfolgende, inhaltlich nahezu identen Kaufvertrag wurde zeitgleich mit der Aufhebung des ersten Kaufvertrages am 29.7.2016 abgeschlossen und von den Vertragsteilen unterfertigt.

Bei dem gegebenen Sachverhalt, wonach also in unmittelbarem Konnex, dh. gleichsam **uno actu** mit der einvernehmlichen Vertragsaufhebung die Veräußerung der betr. Liegenschaft nunmehr an die Bf und C erfolgte, ist aber nicht - wie seitens der Bf vermeint wird - aufgrund bloßer Vermutungen, sondern ganz offenkundig davon auszugehen, dass dieser Erwerb durch die beiden genannten Hälterwerber in Zusammenhalt mit der "Aufhebung" bereits definitiv festgestanden hat. Wenn aber neben dem Rücktritt der Bf vom 1. Kaufvertrag gleichzeitig dieser weitere Erwerb zu den bisherigen Bedingungen festgeschrieben ist, ergibt sich allein anhand des zeitlichen Ablaufes ohne jeglichen Zweifel, dass das Interesse an der Vertragsaufhebung und der weiteren Vertragsgestaltung wohl ausschließlich auf Seiten der bisherigen Erwerberin/der Bf gelegen war. Der Verkäufer hatte bei dieser Konstellation in keinster Weise und zu keinem Zeitpunkt seine ursprüngliche freie Rechtsstellung jemals wiedererlangt, etwa nach erfolgter Aufhebung nach seinem Belieben über die Liegenschaft zu verfügen und zB auch an einen außenstehenden Dritten zu veräußern, wenn gleichzeitig der Erwerb nunmehr durch die Bf gemeinsam mit C bereits festgestanden hat und zudem die Liegenschaft bereits an die Bf übergeben war.

Hinzu kommt, dass keine Rückstellung der von der Bf vollständig erbrachten Gegenleistung (des Kaufpreises) an den Verkäufer erfolgte, sondern diese Zahlung beim Verkäufer verblieben und auf den identen Kaufpreis laut zweitem Kaufvertrag vom 29.7.2016 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 der Verkäufer in keinster Weise seine 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.

Im Übrigen ist dem Einwand der Bf, im Falle der bei ihr verbliebenen Verfügungsmacht könne nicht neuerlich für deren Liegenschaftshälfte die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, abschließend entgegenzuhalten, dass Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ausschließlich der – mit bekämpftem Bescheid vom 17.10.2016 abgewiesene - Antrag der Bf nach § 17 GrEStG auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer betr. den Kaufvertrag vom 27.4.2016 ist, nicht jedoch die daneben zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer betreffend den Erwerb mit Kaufvertrag vom 29.7.2016. Mit gegenständlichem Erkenntnis war daher vom BFG allein über die Frage der "echten Rückgängigmachung" iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 abzusprechen.

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

#### **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.

Zu der im vorliegenden Fall strittigen Frage der "echten Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges" iSd § 17 GrEStG liegt die oben angeführte, langjährige und einheitliche VwGH-Judikatur vor, in deren Anwendung das Bundesfinanzgericht gegenständliche Entscheidung getroffen hat. Der Lösung der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu. Aus diesem Grund ist eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 4. August 2017