

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Stb, Adr.2, über die Beschwerde vom 14.10.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt 123 vom 09.09.2015, StBR betreffend Abweisungsbescheid zu Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gem. § 201 BAO 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

Sachverhalt

Den Beschwerdeführer (Bf.) betreffend wurde vom Not. ein Auskunftersuchen beim Finanzamt 123 (per Fax vom 29.06.2015) zu folgendem Sachverhalt eingebracht: Der Bf. sei Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 246 KG 12345 Ort1 und habe im darauf befindlichen Einfamilienhaus auch seit 01.08.1996 durchgehend seinen Hauptwohnsitz. Mit Schenkungsvertrag vom 23.04.2012 habe er einen Hälfteanteil an seine seinerzeitige Lebensgefährtin geschenkt. Mit Vereinbarung vom 21.08.2014 sei dieser Schenkungsvertrag einvernehmlich aufgehoben worden, wobei sich der Bf. in Punkt Zweitens der Vereinbarung zur Zahlung eines Betrages von € 85.000,00 als Gegenleistung an seine seinerzeitige Lebensgefährtin verpflichtet habe. Nunmehr beabsichtige der Bf. diese Liegenschaft zum Preis von € 300.000,00 zu verkaufen. Das Not. ersuche daher um Auskunft darüber, wie die Ausgleichszahlung im Hinblick auf die ImmoEST zu beurteilen ist und ob gegebenenfalls die Hauptwohnsitzbefreiung auf beide Liegenschaftshälften angewendet werden kann.

Die im Zuge der Vorbereitung der Beantwortung dieser Frage durchgeführten Ermittlungen ergaben, dass der Bf. mittels Einantwortungsbeschluss im Rahmen der Verlassenschaftssache nach seiner Mutter VN1 NN1 vom 21.01.2011 Alleineigentümer der EZ 246 KG 12345 Ort1 geworden ist. Mit Schenkungsvertrag vom 23.4.2012 übertrug der Bf. einen Hälfteanteil der Liegenschaft an seine damalige Lebensgefährtin VN2 NN2. Als Gegenleistung im Sinne einer gemischten Schenkung übernahm Frau NN2 einen Hälfteanteil des grundbücherlich sichergestellten Darlehens mit dem seinerzeitigen aushaftenden Hälftebetrag von € 3.069,48. Mit Vereinbarung vom 21.08.2014 übertrug Frau VN2 NN2 diesen Hälfteanteil wieder an den Bf. zurück. Ab 21.8.2014 war der Bf. somit wieder Alleineigentümer der EZ 246 KG 12345 Ort1. Der Bf. hatte seinen Hauptwohnsitz vom 01.08.1996 bis 21.07.2015 auf diesem Grundstück mit der Adresse Adr.3 gemeldet. Frau VN2 NN2 hatte ihren Hauptwohnsitz vom 22.06.2011 bis 11.03.2013 im Haus Adr.3 gemeldet.

In der vom Not. am 24.06.2015 vorgelegten Vereinbarung über die Aufhebung des Schenkungsvertrages derart, als ob er niemals abgeschlossen worden wäre, wurde als Gegenleistung für Frau VN2 NN2 ein Betrag von € 85.000,00 fixiert. Der Bf. wurde in der Vereinbarung verpflichtet, diesen Betrag binnen drei Wochen auf das Treuhandkonto des Not. zu überweisen. Im Punkt Achtens der Vereinbarung vom 24.06.2015 wurde auch vereinbart, dass der Schriftenverfasser berechtigt ist, aus dem Ablösebetrag eine allfällig anfallende Immobilienertragsteuer der Frau VN2 NN2 zu berichtigen.

Aufgrund der Ermittlungen und des vom Not. dargelegten Sachverhaltes wurde am 01.07.2015 folgende Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage erteilt:

Beurteilung der Liegenschaftshälfte mit durchgehendem Eigentum:

Für die Liegenschaftshälfte, die seit 2011 durchgehend im Eigentum des Bf. ist, kann eine Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG beantragt werden.

Hat der Veräußerer das Eigenheim oder die Eigentumswohnung geerbt oder geschenkt erhalten, zählen die Hauptwohnsitzzeiten des Steuerpflichtigen vor dem Eigentumserwerb mit (vgl. EStR 2000 Rz 6642).

Dem Bf. wurde das Eigenheim am 21.01.2011 mittels Beschluss eingeworfen. Seinen Hauptwohnsitz hat er auf diesem Grundstück seit dem 01.08.1996. Auf dieser Liegenschaftshälfte hatte er seit diesem Zeitpunkt durchgehend den Hauptwohnsitz. Das Erfordernis der Fünfjahresfrist ist somit für 50 % des Grundstückes gegeben. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für das Gebäude als auch für den Grund und Boden, für diesen aber nur insoweit, als das Grundstück der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu

1.000 m² jedenfalls anzunehmen. Das Grundstück ist 845 m² groß und überschreitet somit nicht die 1.000 m² - Grenze.

Wenn der Bf. nun mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung seinen Hauptwohnsitz aufgibt (vgl. EStR 2000 Rz 6643), so hat er für diesen Teil des Grundstückes alle Voraussetzungen für eine Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG erfüllt und kann diese beantragen.

Beurteilung der Liegenschaftshälfte mit vorausgehender Schenkung an Frau NN2 VN2:

Für die zweite Liegenschaftshälfte liegt im Jahr 2014 ein entgeltlicher Erwerb vor. Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Damit sind grundsätzlich alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens von der Steuerpflicht nach § 30 EStG umfasst (vgl. EStR 2000 Rz 6620). Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird). Unter Anschaffung ist spiegelbildlich jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Jeder Veräußerung auf Seiten des Überträgers steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber. Als Zeitpunkt der Veräußerung (=Anschaffung) ist im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich (vgl. EStR 2000 Rz 6623).

Keine Veräußerung/Anschaffung liegt vor bei Unentgeltlichkeit des Vorgangs, somit insbesondere bei Schenkung unter Lebenden oder auch bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG; sie ist - auch bei Ausgleichszahlungen ohne betragliche Begrenzung - einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung mit den Rechtswirkungen einer unentgeltlichen Übertragung zu werten (vgl. EStR 2000 Rz 6624).

Da im gegenständlichen Fall jedoch keine Ehe, sondern eine Lebensgemeinschaft vorliegt, kommt diese Ausnahmebestimmung nicht in Betracht.

Eine Schenkung ist grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen. Ertragsteuerlich wird in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch bei einer gemischten Schenkung Unentgeltlichkeit des gesamten Vertrages angenommen, wenn insgesamt Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn die Gegenleistung 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreicht (vgl. EStR 2000 Rz 6625).

Gemäß § 10 Abs 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Da der Bf. die Liegenschaft um € 330.000,00 veräußert, liegt der gemeine Wert der Hälfteliegenschaft bei € 165.000,00. 50 % des gemeinen Wertes der Liegenschaftshälfte sind daher € 82.500,00.

Zu beachten ist auch, dass es für die rechtliche Wertung eines Rechtsverhältnisses nicht auf die von den Parteien gewählte Form oder Bezeichnung ankommt, sondern auf den Inhalt des Rechtsverhältnisses - im Abgabenrecht also auf den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt; Rechtsverhältnisse, die Elemente mehrerer verschiedener Vertragstypen enthalten, sind nach den Merkmalen des Vertragstyps zu beurteilen, der darin überwiegt (vgl. VwGH vom 9.10.1953, 1960/51).

In der Vereinbarung vom 21.08.2014, mit der die Schenkung vom 23.04.2012 aufgehoben wurde, wurde eine Gegenleistung von € 85.000,00 vereinbart. Diese Gegenleistung liegt über 50 % des gemeinen Wertes der Liegenschaft. Es ist daher von Entgeltlichkeit des Vertrages auszugehen. Der Bf. hat daher die zweite Hälfte der Liegenschaft am 21.08.2014 entgeltlich erworben. Es liegt somit für diesen Teil eine entgeltliche Anschaffung per 21.08.2014 vor.

Um eine Hauptwohnsitzbefreiung auch für diese Liegenschaftshälfte beantragen zu können, müsste sie dem Bf. gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und er müsste den Hauptwohnsitz erst dann mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung aufheben. Wird die Liegenschaft daher vor dem 21.08.2016 veräußert - wie telefonisch bekannt gegeben - so liegt ein Neugrundstück bezüglich dieser zweiten Liegenschaftshälfte vor, da in diesem Fall ein Grundstück gegeben ist, das nach dem 31.03.2002 angeschafft wurde. Der Bf. hat daher für diese Grundstückshälfte seine Einkünfte nach § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln. Er kann sich dabei vom anteiligen Veräußerungserlös in Höhe von € 165.000,00 die € 85.000,00 als Anschaffungskosten abziehen.

Das Not. führte die Selbstberechnung der ImmoESt auf Grundlage dieser schriftlichen Auskunft des Finanzamtes 123 zur Erfassungsnummer 102030 am 21.07.2015 durch.

Am 04.08.2015 stellte der Bf., vertreten durch seinen Steuerberater Stb Antrag auf Festsetzung der Immobilienertragsteuer gemäß § 201 BAO. Darin wird ausgeführt, dass für die Liegenschaftsveräußerung durch den Bf. mit dem Kaufvertrag von 29.06.2015 zu Erfassungsnummer 102030 am 21.07.2015 vom Notar eine Selbstberechnung der

Immobilienvertragssteuer durchgeführt wurde. Dem habe eine Auskunft vom Finanzamt vom 01.07.2015 zugrunde gelegen. Aufgrund der folgenden Ausführungen sei die aus Haftungsgründen auf Basis der Auskunft des Finanzamtes durchgeführte Selbstberechnung nicht richtig. Es wurde daher der Antrag gestellt, gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO erstmalig die Immobilienvertragssteuer mit € 0,00 festzusetzen, weil sich die Selbstberechnung als nicht richtig herausgestellt habe.

Im Rahmen der Begründung dieses Antrages wurde der Sachverhalt noch einmal dargestellt und um einige Punkte ergänzt. Der Bf. besitze seit 21.01.2011 aufgrund seines Erbantritts sämtliche Anteile an der Liegenschaft seiner Eltern. Seinen Hauptwohnsitz habe er auf diesem Grundstück seit 01.08.1996. Im Jahr 2010 ist der Beschwerdeführer eine Beziehung mit einer Frau eingegangen, die noch im selben Jahr in sein Haus eingezogen ist. Der Beschwerdeführer habe sich von seiner Lebensgefährtin dazu bringen lassen, den Hälfteanteil seiner Liegenschaft im Schenkungswege am 23.04.2012 an sie zu übertragen. Aus unerklärlichen Gründen habe sich nach der Schenkung plötzlich das Verhalten der Lebensgefährtin gegenüber dem Beschwerdeführer geändert, ihm ist bewusst geworden, dass offenbar seine Lebensgefährtin die Beziehung mit ihm lediglich zum Erwerb des Hälfteanteils an der Liegenschaft eingegangen sei.

Nach etlichen unschönen Vorfällen habe sich der Beschwerdeführer entschlossen, die Schenkung des Hälfteanteils gerichtlich anzufechten. Aus der beim Landesgericht Linz zu 38 Cg 1020 eingebrachten Klageschrift, die dem Antrag vom 04.08.2015 beigelegt wurde, ergebe sich, dass offenbar die Lebensgefährtin bewusst unrichtige Anschuldigungen im Verfahren zur Erlassung einer einstweiligen Verfügung und zahlreiche bewusst unrichtige Strafanzeigen sowie eine vorsätzliche Körperverletzung begangen habe. Durch diese Handlungen sei der Tatbestand des groben Undanks des § 948 ABGB verwirklicht worden, was auch Gegenstand der Klage gewesen sei. Zudem habe der Beschwerdeführer die Schenkung wegen Irrtums gemäß § 901 ABGB angefochten, weil seine Lebensgefährtin ihn zum Zwecke der Übertragung des Hälfteanteils der Liegenschaft zu ihren Gunsten wissentlich in die Irre geführt habe.

Der Beschwerdeführer und seine vormalige Lebensgefährtin hätten sich außergerichtlich geeinigt, weil er emotional durch das Verfahren schwer belastet gewesen sei und überdies aus dem widerspenstigen Verhalten der Beklagten ein jahrelanger und kostspieliger Rechtsstreit zu befürchten gewesen sei. Am 27.08.2014 sei der Schenkungsvertrag notariell aufgehoben worden, als ob die Parteien denselben niemals abgeschlossen hätten und folglich sei es zur Rückübertragung des vormals geschenkten Hälfteanteils an den Beschwerdeführer gekommen, sodass dieser wieder Alleineigentümer der Liegenschaft sei. Die vormalige Lebensgefährtin habe dafür vom Beschwerdeführer eine Zahlung in Höhe von € 85.000,00 zur Vermeidung weiterer Streitereien und Anwaltskosten erhalten.

Aufgrund seiner finanziellen Lage, auch resultierend aus dem Rechtsstreit und der Vergleichszahlung an seine vormalige Lebensgefährtin, habe sich der Beschwerdeführer gezwungen gesehen, die elterliche Liegenschaft mit dem Kaufvertrag vom 29.06.2015 zu veräußern.

Abgabenrechtlich wurde die Veräußerung der Liegenschaft von der steuerlichen Vertretung wie folgt beurteilt: Grundsätzlich unterliege die Veräußerung der Liegenschaft der Immobilienertragsteuer nach §§ 30 ff EStG. Für die Veräußerung der Liegenschaftshälfte, die durchgehend im Eigentum des Bf. war, sei der zweite Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung anwendbar. Gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG falle die Veräußerung dieser Liegenschaftshälfte nicht unter die Steuerpflicht, weil sie dem Bf. als Veräußerer für mindestens 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient habe. Für das Erreichen der Hauptwohnsitzzeiten würden beim Bf. auch die Hauptwohnsitzzeiten vor dem Eigentumserwerb mitzählen (Hauptwohnsitz durchgehend seit 01.08.1996), da er die Liegenschaft geerbt habe. Aufgrund der Veräußerung der Liegenschaft mit dem Kaufvertrag vom 29.06.2015 habe der Bf. seinen Hauptwohnsitz mittlerweile umgemeldet. Die Käufer hätten bereits mit den Umbauarbeiten begonnen. Demnach seien alle Voraussetzungen der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG erfüllt und die Liegenschaftshälfte sei von der Immobilienertragsteuer befreit.

Bezüglich der Liegenschaftshälfte mit vorausgehender Schenkung sehe es auf den ersten Blick so aus, insbesondere auch aus dem Grundbuchstand, als habe der Bf. die Liegenschaftshälfte entgeltlich von seiner ehemaligen Lebensgefährtin erworben. Jedoch unter Berücksichtigung der oben angeführten gerichtlichen Anfechtung der Schenkung komme man zum Schluss, dass eine Schenkung nie stattgefunden habe, weil sie mit Rückwirkung aufgehoben worden sei. Daher könne es denklogisch auch keine Anschaffung durch den Bf. gegeben haben.

Verträge die zunächst wirksam zustande kommen, würden wegen eines ihnen zugrunde liegenden Willensmangels zivilrechtlich angefochten werden können und damit mit Wirkung für die Vergangenheit (ex tunc) beseitigt werden. Zum Beispiel könne ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft unter bestimmten Voraussetzungen aufgrund des Vorliegens eines wesentlichen Geschäftsirrtums gemäß § 871 Abs 1 ABGB oder die Veranlassung zum Abschluss eines Vertrages durch List gemäß § 870 ABGB angefochten werden. In solchen Fällen führe die Anfechtung zu einer Aufhebung des Vertrages ex tunc und wirke damit auf den Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses zurück. Durch die Aufhebung des Vertrages ex tunc gehe das Eigentum an der betreffenden Sache niemals an den Käufer über. Das zivilrechtliche Eigentum der betreffenden Sache bleibe bei jener Person, die die Sache veräußern habe wollen (Leitner, ÖStZ 2013, 276).

Gemäß § 23 Abs 4 BAO sei eine zivilrechtliche Anfechtung für steuerliche Zwecke dann von Bedeutung, wenn sie erfolgreich durchgeführt werde und der Vertrag dadurch ex tunc

rückabgewickelt werde. Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien Rz 6623 stelle unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot die gerichtliche ex-tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 971 ABGB (Irrtum) etc. ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Dementsprechend führe eine solche Rückabwicklung steuerlich zu keiner Anschaffung bzw. Veräußerung (Kirchmayr/Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 31 Rz 39 ff).

Die Finanzverwaltung habe bisher die Ansicht vertreten, dass in diesem Zusammenhang nur eine gerichtliche Auflösung als "mit Erfolg" durchgeführte Anfechtung im Sinne des § 23 Abs 4 BAO gelten könne. Dementsprechend sei somit eine außergerichtliche Einigung für steuerliche Zwecke nicht als rückwirkendes Ereignis zu qualifizieren gewesen. Nach Rechtsprechungen des VwGH (VwGH 27.5.1999, 96/16/0038, 24.11.1994, 92/16/0188) sei jedoch nicht unbedingt eine gerichtliche Geltendmachung eines Willensmangels erforderlich, vielmehr solle auch eine einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes als "mit Erfolg" durchgeführte Anfechtung gelten, sofern diese auf eine rechtliche Anfechtbarkeit (einen zivilrechtlich beachtlichen Willensmangel) zurückzuführen sei, somit wenn zivilrechtlich die für die gerichtliche Aufhebung nötigen Voraussetzungen erfüllt seien (Leitner, ÖStZ 2013,281). Dies habe auch im Entwurf des Wartungserlasses 2015 der Einkommensteuerrichtlinien in die Rz 6623 Eingang gefunden.

Der Widerruf wegen groben Undanks gemäß § 948 ABGB sei eine einseitige, empfangsbedürftige Willenserklärung, die einen vormals abgeschlossenen Schenkungsvertrag mit ex tunc Wirkung auflöse, sodass der Leistungsanspruch des Beschenkten weg falle (Löcker in Kletecka/Schauer, ABGB-ON, § 946 ABGB). Daraus folge, dass durch den Widerruf der Schenkung das Eigentum an der betreffenden Sache nie an den Beschenkten übergegangen sei. Das zivilrechtliche Eigentum der betreffenden Sache bleibe bei jener Person, die die Sache verschenken habe wollen.

Weil eben die Voraussetzungen des groben Undanks gemäß § 948 ABGB (gerichtlich strafbare Handlungen gegen Leib, Ehre, Freiheit und Vermögen und Undankbarkeit gegenüber dem Geschenkgeber) vorgelegen hätten und somit der grobe Undank verwirklicht gewesen sei und daher die außergerichtliche Einigung auf eine rechtliche Anfechtbarkeit (einen zivilrechtlich beachtlichen Willensmangel) zurückzuführen sei, wirke auch die außergerichtliche Aufhebung für steuerliche Zwecke gemäß der Rechtsprechung des VwGH ex tunc. Es habe somit im Endeffekt keine Schenkung vorgelegen, daher könne der notarielle Aufhebungsvertrag auch keine (Rück-)Anschaffung sein. Damit sei der Bf. durchgehend Eigentümer seit dem Erbanfall gewesen. Daraus folge, dass auch für den zweiten Hälfteanteil, der aufgrund der notariellen Aufhebung der Schenkung letztendlich immer in seinem Eigentum gestanden sei und zu keiner Anschaffung geführt habe, die Frist von 5 Jahren Hauptwohnsitz innerhalb der letzten 10 Jahre erfüllt sei und die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG somit zutreffe.

Als Ergebnis könne festgehalten werden, dass die gesamte nun erfolgte Veräußerung aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung (zweiter Tatbestand) keiner Immobilienertragsteuer unterliege. Es sei befremdlich, wenn Herr der Bf., der seiner vormaligen Lebensgefährtin für deren Auszug aus der ihr von ihm geschenkten Wohnung schon € 85.000,00 zahlen habe müssen, für die spätere Veräußerung seines Familienerbes, in dem er jahrzehntelang gewohnt habe, auch noch Immobilienertragsteuer zahlen müsse, obwohl die Schenkung wegen groben Undanks ex tunc aufgelöst worden sei.

Es werde daher um antragsgemäße Festsetzung der Immobilienertragsteuer mit € 0,00 gebeten.

Mit Bescheid vom 09.09.2015 wurde dieser Antrag mittels Bescheid abgewiesen. Begründet wurde der Abweisungsbescheid mit den Argumenten, die bereits in der schriftlichen Auskunft des Finanzamtes vom 01.07.2015 dargelegt wurden. Ergänzend wurde angeführt, dass aufgrund der in der Auskunft dargelegten Argumente den Ausführungen des Abgabepflichtigen bezüglich der Vertragsaufhebung im Sinne des § 901 ABGB bzw. § 948 ABGB somit keine Bedeutung zukommt. In der Vereinbarung vom 21.08.2014, mit der die Schenkung vom 23.04.2012 aufgehoben wurde, wurde eine Gegenleistung von € 85.000,00 vereinbart. Diese Gegenleistung liegt über 50 % des gemeinen Wertes der Liegenschaft. Es war daher von Entgeltlichkeit des Vertrages auszugehen. Der Abgabepflichtige hat daher die zweite Hälfte der Liegenschaft am 21.08.2014 entgeltlich erworben. Es liegt somit für diesen Teil eine entgeltliche Anschaffung per 21.08.2014 vor. Um eine Hauptwohnsitzbefreiung auch für diese Liegenschaftshälfte beantragen zu können, müsste sie dem Abgabepflichtigen gemäß 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und er müsste den Hauptwohnsitz erst dann mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung aufheben. Da die Liegenschaft vor dem 21.08.2016 veräußert wurde, liegt ein Neugrundstück bezüglich der zweiten Liegenschaftshälfte vor, welches nach dem 31.03.2002 angeschafft wurde. Die Selbstberechnung des Parteienvertreters war somit nach Ansicht des Finanzamtes nicht unrichtig, weshalb der Antrag als unbegründet abzuweisen war.

Mit Schreiben vom 14.10.2015 erhob der Abgabepflichtige, vertreten durch seinen Steuerberater, Beschwerde gegen den Bescheid vom 09.09.2015, mit dem der Antrag auf erstmalige Festsetzung der ImmoEST gemäß § 201 BAO abgewiesen wurde. Es wurde der Beschwerdeantrag gestellt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Immobilienertragsteuer für den Verkauf vom 29.06.2015 mit € 0,00 festzusetzen.

Weiters wurde beantragt, die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs 2 BAO direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Als Begründung wurden nochmals der Sachverhalt und die dargelegten Argumente, die bereits als Begründung für den gestellten Antrag herangezogen wurden, angeführt. Als ergänzende Begründung für das Nichtvorliegen eines Anschaffungsvorganges wurde vorgebracht, dass im angefochtenen Bescheid die oben angeführten Argumente bzw. der geschilderte Sachverhalt zur Kenntnis genommen wurde, jedoch der Wegfall der Schenkung negiert wurde und weiter von einem durch den außergerichtlichen Vergleich ausgelösten Anschaffungsvorgang ausgegangen wurde.

Es sei aber keinesfalls ein zwingender Schluss, als wirtschaftlichen Gehalt des außergerichtlichen Vergleiches, der mit der Zahlung eines Geldbetrages geendet habe, einen Anschaffungsvorgang zu sehen. Wirtschaftlicher Gehalt sei gewesen, dass der Beschwerdeführer einen Geldbetrag dafür gezahlt habe, damit er sein Haus wieder alleine nutzen habe können. Nicht anders sei der Fall zu sehen, wenn ein Vermieter seinem Mieter einen Geldbetrag dafür gezahlt habe, dass er vorzeitig ausziehe und so die alleinige Nutzung ermögliche. Freilich könne dagegen argumentiert werden, dass im gegenständlichen Fall ein grundbücherlicher Eigentümerwechsel stattgefunden habe. Jedoch könne der Wegfall der Schenkung aufgrund gerichtlicher Anfechtung hier nicht negiert werden, vielmehr würden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Freimachungskosten vorliegen.

Der Beschwerdeführer hätte mit erheblichen Anwalts- und Prozesskosten und nervlichen Belastungen den Prozess durchstehen und die Schenkung gerichtlich aufheben lassen können. Während dieser Phase wäre jedoch seine ehemalige Lebensgefährtin weiter im Haus geblieben. Diesen Zustand, der - wie in der Klagschrift zu lesen sei - zu massiven zwischenmenschlichen Vorfällen geführt habe, zu vermeiden, sei Herrn NN1 die Zahlung des Vergleichsbetrages wert gewesen. So wie ein Vermieter oft bereit sei, für einen besseren Mieter einen bestehenden Mieter abzulösen, so sei der Beschwerdeführer bereit gewesen, die vormalige Lebensgefährtin, nun Mitbewohnerin, durch eine Zahlung zum sofortigen Auszug zu bewegen.

Bei den dafür angefallenen Kosten handle es sich - wie auch das Finanzamt wohl annehme - um Anschaffungskosten, allerdings um zusätzliche Anschaffungskosten (vgl. zB VwGH 5.7.1955, 3943/53, VwGH 12.1.1971, 1764/69, VwGH 22.2.1972, 1909/70, VwGH 9.6.1982, 81/13/0123, VwGH 16.12.1998, 93/13/0289, EStR Rz 1538, Rz 6414) und nicht um die gesamten Anschaffungskosten im Sinne einer Neuanschaffung.

Die Bestandfreimachung eines vermieteten Objektes löse keinen Anschaffungsvorgang an sich auch, sondern erhöhe bloß die Anschaffungskosten des bereits im Eigentum befindlichen Gebäudes. Auch im vorliegenden Fall gebe es keinen Anschaffungsvorgang, sondern bloß eine Freimachung des Gebäudes von einer Belastung. Denn wäre die gerichtliche Anfechtung bis

zum Ende durchgefochten worden, wäre die Schenkung rückwirkend aufgehoben worden. Damit läge unzweifelhaft keine Neuanschaffung vor. Der Fall der außergerichtlichen Einigung bei exakt den gleichen Voraussetzungen (also Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale für die erfolgreiche Schenkungsanfechtung) müsse dementsprechend gleich behandelt werden. Dies werde auch in den EStR Rz 6623 von Seiten der Finanzverwaltung so gesehen.

Die für die Freimachung angefallenen Kosten seien nicht anders zu behandeln als die Freimachungskosten bei einer Vermietung oder eine Investition in das Gebäude (zB eine Fassadensanierung). In beiden Fällen werde das bereits im Eigentum befindliche Gebäude im Wert erhöht.

Die Höhe der Anschaffungskosten sei im gegenständlichen Fall aber irrelevant, da mangels Anschaffungsvorgang im Zeitpunkt des Vergleiches durch Aufhebung der Schenkung ohnehin die Fristen für die Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt seien.

Es werde daher um antragsgemäße Festsetzung der Immobilienertragsteuer mit € 0,00 gebeten.

Die Beschwerde wurde (wie beantragt ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung) am 22.12.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorgelegten Aktenteile. Der Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtslage

Gemäß § 2 Abs 3 Z 7 EStG unterliegen der Einkommensteuer auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29. Zu den sonstigen Einkünften zählen gemäß § 29 Z 2 EStG Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

Gemäß § 30 Abs 1 EStG sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 30 Abs 3 EStG ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Gemäß § 30 Abs 4 Z 2 EStG sind, soweit Grundstücke am 31.3.2012 nicht steuerverfungen waren, als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

Gemäß § 30a Abs 1 EStG unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs 2) anzuwenden ist.

Gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG sind Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Erwägungen

Unstrittig ist, dass dem Bf. bzgl. der einen Liegenschaftshälfte, die seit 2011 durchgehend in seinem Eigentum ist, die Hauptwohnsitzbefreiung zusteht.

Strittig ist, ob der Bf. bzgl. der anderen Liegenschaftshälfte mit vorausgehender Schenkung an Frau VN2 NN2 die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt.

Für die zweite Liegenschaftshälfte liegt nach Ansicht der Richterinnen ein entgeltlicher Erwerb vor. Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Damit sind grundsätzlich alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens von der Steuerpflicht nach § 30 EStG umfasst (vgl. EStR 2000 Rz 6620, die als Auslegungsbehelf dienen).

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird). Unter Anschaffung ist spiegelbildlich jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Jeder Veräußerung auf Seiten des Überträgers steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber. Als Zeitpunkt der Veräußerung (=Anschaffung) ist im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich (vgl. EStR 2000 Rz 6623, s.o.).

Keine Veräußerung/Anschaffung liegt vor bei Unentgeltlichkeit des Vorganges, somit insbesondere bei Schenkung unter Lebenden oder auch bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG; sie ist - auch bei Ausgleichszahlungen ohne betragliche Begrenzung - einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung mit den Rechtswirkungen einer unentgeltlichen Übertragung zu werten (vgl. EStR 2000 Rz 6624).

Da es sich im gegenständlichen Fall um keine Ehe sondern eine Lebensgemeinschaft handelt kommt diese Ausnahmebestimmung nicht in Betracht.

Eine Schenkung ist grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen. Ertragsteuerlich wird in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch bei einer gemischten Schenkung Unentgeltlichkeit des gesamten Vertrages angenommen, wenn insgesamt Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn die Gegenleistung 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreicht (vgl. EStR 2000 Rz 6625).

Gemäß § 10 Abs 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Da der Bf. die Liegenschaft um € 330.000,00 veräußert, liegt der gemeine Wert der Hälfteliegenschaft bei € 165.000,00. 50 % des gemeinen Wertes der Liegenschaftshälfte sind daher € 82.500,00.

Zu beachten ist auch, dass es für die rechtliche Wertung eines Rechtsverhältnisses nicht auf die von den Parteien gewählte Form oder Bezeichnung ankommt, sondern auf den Inhalt des Rechtsverhältnisses - im Abgabenrecht also auf den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt; Rechtsverhältnisse, die Elemente mehrerer verschiedener Vertragstypen enthalten, sind nach den Merkmalen des Vertragstyps zu beurteilen, der darin überwiegt (vgl. VwGH vom 9.10.1953, 1660/51).

In der Vereinbarung vom 21.08.2014, mit der die Schenkung vom 23.04.2012 aufgehoben wurde, wurde eine Gegenleistung von € 85.000,00 vereinbart. Diese Gegenleistung liegt über 50 % des gemeinen Wertes der Liegenschaft. Es ist daher von Entgeltlichkeit des Vertrages auszugehen. Der Bf. hat daher die zweite Hälfte der Liegenschaft am 21.08.2014 entgeltlich erworben. Somit liegt für diesen Teil der Liegenschaft eine entgeltliche Anschaffung per 21.08.2014 vor.

Ferner ist es, wenn es tatsächlich der übereinstimmende Wille der Parteien sein sollte, dass die Schenkung aufgehoben wird, als ob sie nie abgeschlossen worden wäre, unlogisch, eine Gegenleistung in Höhe von mehr als 50 % des gemeinen Wertes der einen Liegenschaftshälfte zu vereinbaren.

Um eine Hauptwohnsitzbefreiung auch für diese Liegenschaftshälfte beantragen zu können, müsste sie dem Bf. gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben und er müsste den Hauptwohnsitz erst dann mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung aufheben.

Wird die Liegenschaft daher vor dem 21.08.2016 veräußert - wie telefonisch bekannt gegeben - so liegt ein Neugrundstück bezüglich dieser zweiten Liegenschaftshälfte vor, da in diesem Fall ein Grundstück gegeben ist, das nach dem 31.03.2002 angeschafft wurde. Der Bf. hat daher für diese Grundstückshälfte seine Einkünfte nach § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln. Er kann sich dabei vom anteiligen Veräußerungserlös in Höhe von € 165.000,00 die € 85.000,00 als Anschaffungskosten abziehen.

Zum Vorbringen, dass der Schenkungsvertrag einvernehmlich durch Vereinbarung vom 21.08.2014 aufgehoben worden sei, als ob sie denselben niemals abgeschlossen hätten kann folgendes ausgeführt werden:

Nach der Rsp des VwGH (vgl. VwGH 27.5.1999, 96/16/0038, VwGH 24.11.1994, 92/16/0188) ist die durch eine rechtliche Anfechtbarkeit veranlaßte einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes als erfolgreich durchgeführte Anfechtung anzusehen. Zu einer "mit Erfolg durchgeführten Anfechtung" kann es somit nur kommen, wenn es zufolge "rechtlicher Anfechtbarkeit" zur Rückgängigmachung kommt. Die Parteien können aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung abgehen. Es kann aber nicht in ihrem Belieben stehen, die an keine weiteren Voraussetzungen geknüpfte einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex-tunc-Wirkung zu gestalten.

Nach EStR 2000 Rz 6623 (Auslegungsbehelf) stellt unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot die gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum), § 879 ABGB (Nichtigkeit aufgrund eines Verstoßes gegen die guten Sitten; zB Wucher), § 932 ABGB (Wandlung) und § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.

Dies gilt auch für eine Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes aufgrund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter

oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären.

Es ist zwar grundsätzlich zutreffend, dass es keiner gerichtlichen ex tunc Auflösung des Vertrages bedarf, um den Tatbestand eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 295a BAO zu verwirklichen, sondern dass es nach der Rsp des VwGH ausreicht, dass die einvernehmliche Rückgängigmachung aufgrund des Vorliegens einer rechtlichen Anfechtbarkeit erfolgt. Nach den EStR 2000 Rz 6623, die als Auslegungsbehelf dienen können und denen hier gefolgt wird, muss jedoch eine rechtliche Anfechtbarkeit aufgrund der Bestimmungen der § 870 ABGB, § 871 ABGB, § 879 ABGB, § 932 ABGB und § 934 ABGB vorliegen.

Anderen Gründen, die zivilrechtlich auch zum Wegfall des Verpflichtungsgeschäftes führen, kommt demnach keine rückwirkende Bedeutung zu. Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, weil hier Widerruf der Schenkung wegen groben Undanks gemäß § 948 ABGB vorgebracht wurde.

Zum Vorbringen, dass der Bf. in der Klage vom 08.02.2013 die Schenkung wegen Irrtums gemäß § 901 ABGB angefochten hat, kann auf das oben Ausgeführte verwiesen werden, da diese Anfechtung ebenso nicht auf das Veräußerungsgeschäft das die Steuerschuld ausgelöst hat abzielte, sondern auf die Schenkungsvereinbarung im Vorfeld.

Es war demnach 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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 15. Mai 2018