

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 3.5.2019 gegen

- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.04.2019, EN ***/2011, betreffend Übergabsvertrag vom 8.7.2011 mit ***XA*** (Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer) und
- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.04.2019, EN ***/2011, betreffend Übergabsvertrag vom 8.7.2011 mit ***XB*** (Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer)

zu Recht:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Übergabsvertrag vom 8.7.2011, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern, den Ehegatten ***XB*** und ***XA***, wurde die Übertragung der den Eltern des Beschwerdeführers gehörenden Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft ***EZ***, ***Grundbuch***, auf den Beschwerdeführer vereinbart. Die für den Erwerbsvorgang anfallende Grunderwerbsteuer im Betrag von 2.476,68 Euro wurde vom vertragserrichtenden Notar selbst berechnet und entrichtet.

Mit Schreiben vom 19.02.2019 wurde bei der belangten Behörde ein Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG sowie ein auf § 17 Abs 2

GrEStG gestützter Antrag auf bescheidmäßige Feststellung, dass für die Rückübertragung des Eigentums an der Liegenschaft an die Eltern des Beschwerdeführers keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird, eingebracht. Begründend wurde im Antrag im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Die Schenkung der Liegenschaft sei unter der Prämisse erfolgt, dass der Beschwerdeführer in dem sich auf der übertragenen Liegenschaft befindlichen Haus seinen Hauptwohnsitz begründen werde. Zur Absicherung dieser Prämisse sei zugleich mit dem Übergabsvertrag am 08.07.2011 ein Zusatzübereinkommen abgeschlossen worden, demzufolge der Beschwerdeführer dazu verpflichtet sei, die Liegenschaft an seine Eltern rückzuübertragen, sofern er seinen Lebensmittelpunkt nicht nach ***Ort1*** verlagere. Im Jahr 2018 habe der Beschwerdeführer die Entscheidung getroffen, seinen Lebensmittelpunkt nicht nach ***Ort1*** zu verlagern, sondern sich mit seiner Familie in ***Ort2*** niederzulassen. Mit Kaufvertrag vom 19.10.2018 habe er ein Baugrundstück in ***Ort2*** erworben, auf welchem die Errichtung eines Einfamilienhauses geplant sei. Der Beschwerdeführer sei daher nunmehr dazu verpflichtet, die Liegenschaft an seine Eltern rückzuübertragen.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 11.04.2019, EN ***/2011, betreffend Übergabsvertrag vom 8.7.2011 mit ***XA*** sowie mit Bescheid der belangten Behörde vom 11.04.2019, EN ***/2011, betreffend Übergabsvertrag vom 8.7.2011 mit ***XB*** wurde der vom Beschwerdeführer eingebrachte „Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer“ als unbegründet abgewiesen. Dies jeweils mit der Begründung, dass das Erlöschen eines Erwerbsvorganges aufgrund des Eintritts einer auflösenden Bedingung keine Rückgängigmachung iSd § 17 Abs 2 GrEStG sei (Verweis auf VwGH 23.6.1983, 82/16/0142).

Mit Schreiben vom 3.5.2019, bei der belangten Behörde eingelangt am 07.05.2019, brachte der Beschwerdeführer unter anderem das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die vorgenannten Bescheide ein. In der Beschwerde wurde im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass zu § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG eine Rsp des VwGH nicht vorliege. Grund für die unfreiwillige Herausgabe einer Schenkung gemäß § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG sei unter anderem eine bereits bei der Schenkung vereinbarte auflösende Bedingung der Schenkung (Verweis auf „VwGH 99/16/005020; 2001/16/0440; 2007/16/0186; Arnold/Arnold, GrEStG § 17 Rz 59e“), weshalb diese Bestimmung im Beschwerdefall Anspruchsgrundlage für eine Erstattung der GrESt sei. Die von der belangten Behörde zitierten Rsp des VwGH (E vom 23.6.1983, 82/16/0142), der zufolge der Eintritt einer auflösenden Bedingung bewirke, dass der GrESt-auslösende (obligatorische) Erwerbsvorgang erlischt, stehe dem Anbringen des Beschwerdeführers nicht entgegen.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde vom 31.10.2019 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangten Behörde dabei wie folgt aus: „Die Liegenschaft wurde außerhalb der Drei-Jahres-Frist (im Sinne des § 17 Abs.

1 Z 1 GrEStG) freiwillig an die Eltern übertragen. § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG schränkt als Spezialbestimmung zu § 17 Abs. 1 Z 1 die Erstattungsmöglichkeit auf jene Fälle ein, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss. Es kann somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn die Liegenschaft einvernehmlich (rück-)übertragen wird. (...)

Mit Schreiben vom 19.11.2019, bei der belangten Behörde eingelangt am 20.11.2019, wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Beschwerdeführer aufgrund des Eintritts der ursprünglich vereinbarten auflösenden Bedingung zur Rückübertragung der Liegenschaft verpflichtet sei und daher ein Fall des § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG vorliege. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb die belangte Behörde von einer freiwilligen Rückübertragung ausgehe. Zudem liege nach der Rechtsprechung des VwGH zwischen § 17 Abs 1 Z 1 und Z 4 GrEStG kein Verhältnis von lex specialis zu lex generalis vor, sondern es handle sich um unterschiedliche Tatbestände, bei deren Vorliegen jeweils die Rechtsfolge der Befreiung von der GrESt eintritt.

Mit Schreiben vom 28.1.2020, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 30.1.2020, wurde gem § 264 Abs 5 BAO eine Vorlageerinnerung eingebracht.

Am 19.2.2020 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht einen „Vorlagebericht“, mit dem die belangte Behörde zu den im Rahmen des Vorlageantrages erfolgten Ausführungen im Wesentlichen replizierte, dass nach dem Vertragswortlaut eine Verpflichtung zur Rückübertragung der Liegenschaft erst nach Ablauf von 10 Jahren bestehe. Im Zeitpunkt der behaupteten Rückübertragung bestehe folglich keine Verpflichtung, da die vereinbarte 10-Jahresfrist noch nicht abgelaufen sei.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 27.3.2020 wurde dem Beschwerdeführer der „Vorlagebericht“ der belangten Behörde vom 19.2.2020 mit der Bitte um Stellungnahme übermittelt. Weiters wurde der Beschwerdeführer dazu aufgefordert, darzulegen, mit welcher tatsächlichen Handlung ein den Erwerbsvorgang hinfällig machender Willensakt gesetzt wurde (zB mündliche Erklärung der Übergeber) und gegebenenfalls entsprechende Beweismittel vorzulegen.

Mit Schreiben vom 17.4.2020 nahm der Beschwerdeführer ua betreffend die Frage des Eintritts der vereinbarten auflösenden Bedingung wie folgt Stellung:

*„Auflösende Bedingung im Sinne des oben angeführten Kriteriums für die Eigentumsübertragung der Liegenschaft war die Nichtverlagerung des dauerhaften ordentlichen Wohnsitzes des Beschwerdeführers auf die gegenständliche Liegenschaft in ***Ort1***. Der Ablauf der von der belangten Behörde angeführten 10-Jahresfrist ist keine Voraussetzung für den Eintritt dieser auflösenden Bedingung. Bei dieser 10-Jahresfrist handelt*

*es sich um eine bloße ‚at the latest – Klausel‘, also um eine Befristung für die auflösende Bedingung, damit spätestens nach Ablauf dieser Frist Rechtssicherheit gegeben ist. Die 10-Jahresfrist ist aber keine Tatbestandsvoraussetzung der auflösenden Bedingung! Damit ist aber der frühere Eintritt der auflösenden Bedingung gerade nicht ausgeschlossen, sondern diene dem Schutz der Übergeber, um spätestens mit Ablauf der 10-Jahresfrist Rechtssicherheit über den Eintritt der auflösenden Bedingung zu haben! Im umgekehrten Fall, nämlich wenn der Beschwerdeführer wie beabsichtigt bis 01.07.2016 seinen dauerhaften ordentlichen Wohnsitz auf die Liegenschaft verlagert hätte, wäre auch bereits vor Ablauf der 10-Jahresfrist festgestanden, dass die auflösende Bedingung nicht eingetreten wäre. Wie bereits im Antrag an die belangte Behörde ausgeführt, hat der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 19.10.2018 (...) ein Baugrundstück in ***Ort2*** erworben, auf welchem der Beschwerdeführer derzeit ein Einfamilienhaus errichtet, was einen dauerhaften Hauptwohnsitz in ***Ort1*** ausschließt. Damit ist die auflösende Bedingung für den Eigentumserwerb durch den Beschwerdeführer eingetreten!“*

Der Stellungnahme beigelegt war eine schriftliche Erklärung der Eltern des Beschwerdeführers, in der diese bestätigen, die (grundbücherliche) Rückübertragung gegenüber dem Beschwerdeführer mündlich geltend gemacht zu haben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer der bebauten Liegenschaft ***EZ***, ***Grundbuch***, mit der Lageadresse ***Straße***, ***Ort1***. Titel für den seinerzeitigen Eigentumserwerb war ein am 8.7.2011 zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern, den Ehegatten ***XB*** und ***XA***, abgeschlossener Übergabsvertrag. In Ergänzung zum Übergabsvertrag wurde ebenfalls am 8.7.2011 zwischen denselben Vertragsparteien ein Zusatzübereinkommen unterfertigt. Dieses hatte folgenden Inhalt:

„Präambel

*Wie bereits aus den letztwilligen Anordnungen der Ehegatten ***XB*** und ***XA*** vom 17.8.2009 zum Ausdruck kommt, sollte das Objekt ***Straße*** in ***Ort1*** jenem Nachkommen übergeben werden, der diese Liegenschaft auch als ordentlichen Wohnsitz anstreben und nutzen will.*

*Da derzeit als einziger Nachkomme nur der Sohn Herr ***Bf***, geboren am *****, diese Absicht anzustreben bereit ist, wurde ihm mit Übergabsvertrag vom 8.7.2011 die Liegenschaft ***EZ*** ***Grundbuch***, bestehend aus dem ***Grundstück*** im unverbürgten Flächenausmaß von 1.112 m² samt dem darauf befindlichen Haus ***Straße*** übertragen.*

Im Hinblick auf seine späteren beruflichen Möglichkeiten kann und will sich der Übernehmer noch nicht endgültig festlegen, ob er tatsächlich seinen Wohnsitz im Übergabsobjekt begründen und so das beabsichtigte Kriterium für die Eigentumsübertragung durch die Übergeber erfüllen wird.

*Aus diesem Grunde schließen die Übergeber Herr ***XB***, geboren am *****, und Frau ***XA***, geboren am *****, beide wohnhaft in ***Ort1***, ***Straße*** mit dem Übernehmer Herrn ***Bf***, geboren am *****, wohnhaft in ***Ort3***, ***Straße2*** folgendes*

Zusatzübereinkommen:

*I. Entgegen der Festlegung im Punkt Viertens des Übergabsvertrages erfolgt die tatsächliche Übergabe der Liegenschaft ***Straße*** in den physischen Besitz des Übernehmers spätestens mit 1.7.2016. Eine frühere Übernahme obliegt dem Willen des Übernehmers. Bis zu diesem Zeitpunkt fallen alle Erträge der Übergabsliegenschaft den Übergebern zu. Im Gegenzug werden alle mit der Liegenschaft verbundenen Ausgaben und finanziellen Verpflichtungen von den Übergebern dem Übernehmer ersetzt.*

*II. Sollte sich nach einem Zeitraum von 10 Jahren noch immer keine Möglichkeit zur Begründung des Lebensmittelpunktes in der Übergabsliegenschaft ergeben haben und eine solche auch in absehbarer Zeit noch nicht zur Debatte stehen, so verpflichtet sich der Übernehmer Herr ***Bf***, die Liegenschaft ***EZ*** ***Grundbuch*** wieder in das Eigentum der Übergeber ***XB*** und ***XA*** oder an einen von den Übergebern bestimmten neuen Übernehmer ohne einen weiteren Übergabspreis zu übertragen. (...)“*

Die für den oa Erwerbsvorgang vom 8.7.2011 anfallende Grunderwerbsteuer im Betrag von 2.476,68 Euro wurde vom vertragserrichtenden Notar selbst berechnet und entrichtet.

Mit Kaufvertrag vom 19.10.2018 hat der Beschwerdeführer einen Miteigentumsanteil (Hälfteigentum) an einem unbebauten Grundstück in ***Ort2*** erworben. Nach Abschluss des Kaufvertrages haben die Eltern des Beschwerdeführers diesen dazu aufgefordert, die Liegenschaft ***EZ***, ***Grundbuch***, an sie rückzuübertragen.

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

[§ 17 Abs 1 GrEStG 1987](#) lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

...

4. 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.“

Der mit dem SchenkMG 2008 (BGBl I 2008/85) eingefügte [§ 17 Abs 1 Z 4 GrEStG1987](#) fügt den sonstigen Möglichkeiten, insbesondere der in [§ 17 Abs 1 Z 1 GrEStG1987](#) genannten Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges durch Vereinbarung, für den Fall der Schenkung oder des Erwerbs von Todes wegen für die in diesen Fällen denkbare Möglichkeit der Verpflichtung zur Herausgabe des geschenkten (oder im Erbgang erworbenen) Grundstücks einen weiteren Erstattungstatbestand hinzu (vgl VwGH 8.9.2016, [Ro 2016/16/0015](#)).

Voraussetzung für die Anwendung des [§ 17 Abs 1 Z 4 GrEStG1987](#) ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, dass gegenüber dem Erwerber des Grundstücks ein Rechtsanspruch besteht, aufgrund dessen dieser zur Herausgabe des Grundstücks verpflichtet ist. Eine einvernehmliche Rückgängigmachung eines Schenkungsvertrages reicht dagegen nicht aus (vgl dazu auch das zu § 33 lit a ErbStG ergangene Erkenntnis des VwGH vom 29.9.2011, [2008/16/0180](#)).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob den Beschwerdeführer betreffend das mit Übergabsvertrag vom 8.7.2011 geschenkte Grundstück *****EZ*****, *****Grundbuch*****, eine Verpflichtung zur Herausgabe trifft.

In diesem Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass der Eintritt einer in einem Schenkungsvertrag vereinbarten auflösenden Bedingung im Allgemeinen eine für die Erstattung der Grunderwerbsteuer erforderliche Herausgabepflicht iSd [§ 17 Abs 1 Z 4 GrEStG1987](#) begründet. Dies gilt grundsätzlich auch für eine auflösende Potestativbedingung

(Wollensbedingung), bei der der Bedingungseintritt im Willen einer der Parteien steht und die im Wesentlichen einem vereinbarten Rücktrittsrecht gleichsteht (vgl. *Rummel in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 897 ABGB Rz 3; vgl. zu vertraglich vereinbarten Widerrufsgründen bei der Schenkung zB VwGH 20.12.2001, [2001/16/0440](#); *Arnold/Pampel in Arnold/Bodis*, GrStG¹⁰ § 17 Rz 59e mwN). Sowohl bei aufschiebend bedingten als auch bei auflösend bedingten Rechtsgeschäften entsteht zunächst ein Schwebezustand, während dessen Dauer Entstehen oder Fortbestand des bedingten Rechts ungewiss sind; dieser Schwebezustand dauert bis zum Eintritt oder Ausfall der Bedingung an, längstens bis zur Feststellung dieses Umstandes (vgl. *Kietaihl in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04} § 897 Rz 11). Der Eintritt einer auflösenden Bedingung vernichtet das Rechtsgeschäft jedenfalls ex nunc; ihr endgültiger Ausfall beendet den Schwebezustand (vgl. *Rummel in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 897 ABGB Rz 13).

Im Beschwerdefall wurde der Übergabsvertrag vom 8.7.2011 dergestalt auflösend bedingt, dass der Beschwerdeführer dem am selben Tag unterfertigten Zusatzübereinkommen zufolge zu einer Rückübertragung der Übergabsliegenschaft verpflichtet ist, sofern sich für den Beschwerdeführer „nach einem Zeitraum von 10 Jahren noch immer keine Möglichkeit zur Begründung des Lebensmittelpunktes in der Übergabsliegenschaft ergeben haben und eine solche auch in absehbarer Zeit noch nicht zur Debatte stehen [sollte]“.

Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang vor, dass die vorgenannte Bedingung bereits aufgrund seines Willensentschlusses, seinen Lebensmittelpunkt nach ***Ort2*** zu verlegen bzw aufgrund der Manifestation dieses Willensentschlusses in Gestalt des Erwerbs einer unbebauten Liegenschaft eingetreten sei. Ein Ablauf der im gegenständlichen Zusatzübereinkommen genannten Frist von 10 Jahren sei für den Bedingungseintritt nicht erforderlich. Damit verkennt der Beschwerdeführer jedoch, dass eine Begründung des Lebensmittelpunktes in der Übergabsliegenschaft vor Ende der vereinbarten 10-Jahresfrist mit Eintritt der Umstände, auf die sich das Vorbringen stützt, zwar unwahrscheinlich aber keinesfalls objektiv unmöglich geworden ist. In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des OGH zu verweisen, der zufolge selbst wenn der Eintritt der Bedingung unwahrscheinlich wäre, die endgültige Entwicklung bis zur vollen Gewissheit in aller Regel abzuwarten ist (OGH 8.5.1985, [1 Ob 531/85](#); OGH 21.2.1996, [7 Ob 526/96](#)). Nur in besonderen Ausnahmefällen, etwa wenn es als Rechtsmissbrauch im Sinn des [§ 1295 Abs 2 ABGB](#) anzusehen ist, dass ein Vertragsteil auf der Bindung des anderen beharrt, kommt ein vorzeitiger Rücktritt in Betracht (OGH 5.7.1988, [10 Ob 506/88](#)). Schikanöse Rechtsausübungen im Sinn der angeführten Gesetzesstelle und damit ein Rechtsmissbrauch liegt nach ständiger Rechtsprechung nur vor, wenn die Schädigungsabsicht den alleinigen oder überwiegenden Grund der Rechtsausübung bildet (vgl. die bei *Reischauer in Rummel*, ABGB³ § 1295 ABGB Rz 63 angeführten Nachweise der Rsp des OGH). Dafür, dass dies im Beschwerdefall anzunehmen wäre, sind jedoch keine Anhaltspunkte erkennbar.

Im Übrigen ist anzumerken, dass ein Verzicht auf die Erfüllung einer einem zweiseitigem Rechtsgeschäft beigesetzten Bedingung, auch wenn die Erfüllung der Bedingung ausschließlich im Interesse eines Vertragsteiles liegt, nur mit dem Einverständnis des anderen Vertragsteiles möglich ist (vgl OGH 5.7.1988, [10 Ob 506/88](#)).

Vor diesem Hintergrund ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass gegenüber dem Beschwerdeführer vor Ablauf der vereinbarten 10-Jahresfrist kein für eine auf [§ 17 Abs 1 Z 4 GrEStG1987](#) gestützte Erstattung von Grunderwerbsteuer erforderlicher einseitig durchsetzbarer Rechtsanspruch auf Herausgabe der Übergabsliegenschaft besteht. Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

4. Unzulässigkeit der Revision

Gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) 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.

Die im vorliegenden Fall strittige Frage, ob gegenüber dem Beschwerdeführer ein einseitig durchsetzbarer Rechtsanspruch auf Herausgabe der Übergabsliegenschaft besteht, ist eine dem Privatrecht zuzuordnende Vorfrage iSd [§ 116 BAO](#), die vom Bundesfinanzgericht nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen ist. Eine vom VwGH zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd [Art 133 Abs 4 B-VG](#) liegt somit nicht vor, weshalb gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 5. Mai 2020