

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY, Adresse, vertreten durch Notar, Adresse, über die Beschwerde der belangten Behörde Finanzamt A vom 23. April 2015, Steuernummer betreffend Grunderwerbsteuer (Erwerb von X) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 112/2011 mit 2% der Gegenleistung in Höhe von 34.145,25 Euro, d.s. 682,90 Euro, festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 10. September 2015 legte das Finanzamt gegenständliche Beschwerde mit folgender Sachverhaltsdarstellung zur Entscheidung vor:

"Mit Schenkungsvertrag vom 0000 schenken und übergeben Herr X und Frau Y als Geschenkgeber je einen halben Anteil an der Liegenschaft xyz sowie verschiedene weitere Liegenschaftsanteile (Eigentumswohnungen) an ihre Söhne Herrn XY (Beschwerdeführer) und Herrn Z als Geschenknehmer je zur Hälfte.

Für diesen Vertrag wurde die Grunderwerbsteuer von Notar unter der Steuernummer selbst berechnet.

Unter der Steuernummer1 wurde eine Vereinbarung vom 000 über die Aufhebung des oben genannten Schenkungsvertrages, der auch einen Antrag gemäß § 17 GrEStG auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer beinhaltet, angezeigt.

Die Aufhebung betrifft nur die Übergabe der Anteile an der xyz an XY (Berufungswerber).

Der Erwerb des Sohnes Z bleibt aufgrund dieser Urkunde unverändert aufrecht.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens stellte sich heraus, dass diese Anteile mit Schenkungsvertrag vom 000, erfasst unter Steuernummer1, an Z als Geschenknehmer

übertragen wurden. Als Geschenkgeber sind dessen Eltern X und Y genannt. Auch bei diesem Vertrag wurde die Grunderwerbsteuer von Notar selbstberechnet.

Die Anträge gemäß § 17 GrEStG wurden mangels Wiedererlangung der ursprünglichen Verfügungsmacht der Übergeber über das Grundstück jeweils mit Bescheid vom 23.04.2015 abgewiesen.

Gegen diese Bescheide wurde am 29.04.2015 Beschwerde erhoben.

Da kein echter Rücktritt im Sinne des § 17 GrEStG vorliegt, wurde hinsichtlich des Erwerbes vom Vater am 15.06.2015 eine abweisende Beschwerdeentscheidung erlassen, hinsichtlich des Erwerbes von der Mutter am 21.07.2015. Hinsichtlich des Erwerbes vom Vater wurde am 10.07.2015 ein Vorlageantrag eingebracht, hinsichtlich des Erwerbes von der Mutter am 24.07.2015."

Hier gegenständlich ist der Erwerb des Hälfteanteiles an der Liegenschaft xyz von Herr X. Hiefür wurde die Grunderwerbsteuer vom Notar unter der Steuernummer selbst berechnet.

Die Vereinbarung über die Aufhebung des Schenkungsvertrages vom 0000 lautet auszugsweise:

"...Erstens

Mit Schenkungsvertrag vom 0000 (Beurkundungsregisterzahl c des Urkundenverfassers Notar), selbstberechnet zu Erfassungsnummer Steuernummer, haben Herr X, geboren...und Frau Y, geboren...je ihren Hälfteanteil an der Liegenschaft xyz mit den Grundstücken abc, je zur Hälfte an ihre Söhne Herrn XY, geboren...sowie Herrn Z, geboren...geschenkt.

Zweitens

Die Vertragsteile sind nunmehr übereingekommen den obgenannten Schenkungsvertrag hinsichtlich der geschenkten Liegenschaftshälfte an ihren Sohn Herrn XY, geboren...aufzuheben. Die vertragsgegenständliche Liegenschaftshälfte wurde bereits an die seinerzeitigen Geschenkgeber rückübergeben.

Drittens

Herr XY haftet weder für ein bestimmtes Ausmaß noch für eine bestimmte Beschaffenheit der vertragsgegenständlichen Liegenschaftshälfte, wohl aber dafür, dass diese - mit Ausnahme der Beschränkung durch die Sicherheitszone des Flughafens Wien - frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten ist.

Viertens

Alle Kosten für die Errichtung dieser Vereinbarung tragen Herr X und Frau Y je zur Hälfte.

Fünftens

Gemäß §17 ..Grunderwerbsteuergesetz beantragen die Vertragsparteien die Grunderwerbsteuer vom gegenständlichen Rechtsvorgang nicht festzusetzen und die

für den in Punkt I. genannten Rechtsvorgang bereits erhobene Grunderwerbsteuer rückzuerstatten.

Sechstens

Herr XY erklärt seine ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieses Vertrages ob seinem vertragsgegenständlichen Hälfteanteil an der Liegenschaft xyz nachstehende grundbücherliche Eintragung vorgenommen wird:

Die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Y, geboren... und X, geboren...je zur Hälfte...."

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 14. April 2015 führt das Finanzamt aus, da kein Vertragsrücktritt hinsichtlich des ursprünglichen Vertrages vorliege, sondern eine Abtretung hinsichtlich der Hälfte des Herrn XY an seinen Bruder, werde der Verkehrswert der übertragenen Hälfte der xyz, benötigt. Um Bekanntgabe der anteiligen Höhe des Verkehrswertes und wie dieser ermittelt worden sei, wurde ersucht.

Der Bf führte hiezu im Antwortschreiben vom 22. April 2015 aus, bei gegenständlichen Verträgen handle es sich nicht um eine Abtretung von XY an seinen Bruder Z. Wie aus dem Schenkungsvertrag vom 23. Oktober 2014 Ende des Punktes Erstens ersichtlich sei, sei der vertragsgegenständliche Liegenschaftsanteil von den Ehegatten Y und X an ihren Sohn Z unter Anrechnung in seinen künftigen elterlichen Erb- und Pflichtteil geschenkt worden.

Bei einem Schenkungsvertrag zwischen den Brüdern wäre die erbrechtliche Stellung des Geschenknehmers Z in Bezug auf seine Eltern Y und X in keiner Weise betroffen gewesen.

Der wesentliche Inhalt der Verträge sei gewesen, dem Sohn Z Vermögen zukommen zu lassen, das in seinen künftigen Erb- oder Pflichtteil anzurechnen sei.

Mit Bescheid vom 23. April 2015, betreffend Schenkungsvertrag vom 22. Juni 2012 mit X, wurde der Antrag gem. §17 GrEStG vom 23. Oktober 2014 auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer abgewiesen:

"Ihr Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 23. Oktober 2014 auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer wird abgewiesen.

Begründung:

Ein Erwerbsvorgang ist im Sinne des § 17(1) 1 GrEStG dann rückgängig gemacht, wenn der Übergeber jene Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluß innehatte. Erfolgt die Aufhebung eines Schenkungsvertrages lediglich zum Zweck der gleichzeitigen Übertragung der Liegenschaftsanteile an den anderen Sohn, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Vertrages gleichsam uno actu erfolgten, so liegt kein echter Rücktritt im Sinne des § 17 GrestGes vor. Diesfalls liegt lediglich eine Abänderung des bereits bestehenden Vertrages vor und keine Rückgängigmachung nach § 17 GrEStG (VwGH vom 1.7.76, 1909/75, vom 23.2.1989, 88/16/0187)."

Fristgerecht wurde Beschwerde eingebracht.

Der Bf führt aus, der Vertragszweck der gegenständlichen Aufhebung sei jedenfalls auf die Rückgängigmachung des ursprünglichen Erwerbsvorganges gerichtet gewesen, da von dem ursprünglichen Geschenkgeber und nunmehrigen Übernehmer beabsichtigt gewesen sei, den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteil an seinen anderen Sohn zu übertragen.

Dieser Vorgang habe überhaupt nichts mit dem im zitierten

Verwaltungsgerichtshofurteil zu Grunde liegenden Sachverhalt zu tun, mit welchem eine Liegenschaft aus dem rückgängig gemachten Vertrag sogleich weiter verkauft werde. Die rechtliche Wirkung des Verkaufs direkt vom ursprünglichen Übernehmer oder von dem durch Aufhebung des Vertrages in den Besitz des Grundstückes gekommenen Übernehmers seien gleich.

Nicht so im gegenständlichen Fall. Eine Schenkung zwischen Eltern und Kindern sei gemäß § 785 auf die Berechnung des Nachlasses und Pflichtteiles anzurechnen.

Wäre die Schenkung von einem Bruder an den anderen erfolgt, wäre diese rechtliche Wirkung nicht eingetreten, was jedoch Grundlage für das gegenständliche Rechtsgeschäft gewesen sei.

Um diese rechtlichen Wirkungen zu erzielen, müssten die nunmehrigen Übernehmer die vollständige Verfügungsgewalt über das vertragsgegenständliche Grundstück haben, da sie es nur dann mit den im Gesetz vorgesehenen Rechtswirkungen im Bereich, des Erb- und Pflichtteilsrechtes an ihren Sohn übertragen könnten.

Durch die Rückstellung des ursprünglich dem XY geschenkten Grundstücksanteiles an X, habe er seine ursprüngliche Rechtsstellung als Eigentümer des Grundstückes wieder erlangt und konnte somit mit den Rechtsfolgen des ABGB auf das Erb- und Pflichtteilsrecht seines beschenkten Sohnes die Schenkung an den neuen Geschenknehmer durchführen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in sämtlichen veröffentlichten Entscheidungen eindeutig feststelle, komme es lediglich darauf an, dass der Verkäufer durch einen in § 17 genannten Rechtsvorgang seine ursprüngliche Rechtsstellung wieder erlange. Dies sei durch den vorliegenden Vertrag geschehen, sodass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiungsbestimmungen vorlägen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid seinem ganzen Inhalt nach aufzuheben und gemäß § 17 Grunderwerbsteuergesetz von gegenständlichem Vorgang keine Grunderwerbsteuer zu erheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Juni 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Das Finanzamt begründete:

"In der Beschwerde wird ausgeführt, dass die vom VwGH in seiner Rechtsprechung geforderte Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung durch den seinerzeitigen Veräußerer im gegenständlichen Fall gegeben ist.

*Aber gerade das ist nicht der Fall. Erfolgt nämlich 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 frei zu verfügen (VwGH 8.9.2010, 2008/16/0141; 18.9.2007, 2007/ 16/0066). Unter Berücksichtigung der Tatsachen, dass zwischen Beschwerdeführer, Verkäufer und neuem Käufer eine enge familiäre Beziehung besteht, dass die Stornovereinbarung und der neue Kaufvertrag am selben Tag abgeschlossen wurden und dass die Stornovereinbarung und der neue Vertrag aus erbrechtlichen Gründen abgeschlossen wurden, kommt das Finanzamt in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass die Auflösung des ersten Vertrages nicht mit der Wirkung erfolgte, dass dadurch die seinerzeitigen Veräußerer die freie Verfügungsmacht über den Liegenschaftsanteil wiedererlangt hätten.
Eine echte Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG liegt nicht vor, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist."*

Mit Vorhalt vom 7. Dezember 2017 hat das h.o. Gericht das Finanzamt um Stellungnahme und Übermittlung eines Berechnungsvorschlages ersucht.

Das Finanzamt hat hie zu folgende Stellungnahme abgegeben:

"Mit Schenkungsvertrag vom 0000 schenken und übergeben Herr X und Frau Y als Geschenkgeber je einen halben Anteil an der Liegenschaft xyz sowie verschiedene weitere Liegenschaftsanteile (Eigentumswohnungen) an ihre Söhne Herrn XY (Beschwerdeführer) und Herrn Z als Geschenknehmer je zur Hälfte. Die mit Vereinbarung vom 000 erfolgte Aufhebung betrifft nur die Übergabe der Anteile an der xyz an XY. In der Folge wurden diese Anteile mit Schenkungsvertrag vom 000, erfasst unter Steuernummer, an Z als Geschenknehmer übertragen.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegen die Voraussetzungen des § 17 GrEStG nicht vor. In diesem Zusammenhang verweist das Finanzamt auf das bisher Vorgebrachte.

In der zum Stichtag 0000 (Errichtung des Schenkungsvertrages) gültigen Fassung des GrEStG war die Steuer grundsätzlich von der Gegenleistung zu berechnen. War eine Gegenleistung nicht vorhanden oder zu ermitteln oder war die Gegenleistung geringer als der Wert des Grundstückes, dann war die Steuer vom Wert des Grundstückes (das war nach damaliger Gesetzeslage der dreifache Einheitswert) zu berechnen.

Dem Ersuchen des BFG vom 7.12.2017 folgend, ergäbe sich unter Berücksichtigung der Begünstigung des § 17 GrEStG folgende Berechnung:

a) Übergabe des X an seinen Sohn XY:

Der dreifache EW der übergebenen Liegenschaftsanteile an Liegenschaft1 und Liegenschaft2

KG beträgt 7.995,15.

Die für den Übergeber X vereinbarte Gegenleistung (Fruchtgenussrecht

an den Liegenschaften Liegenschaft1 und Liegenschaft2 KG bleibt in vollem Umfang aufrecht. Der anteilige Kapitalwert der Gegenleistung beträgt € 34.145,25. Die Grunderwerbsteuer wäre von der Gegenleistung zu berechnen und mit 2% von dieser Bemessungsgrundlage, sohin mit € 682,90 festzusetzen. Für diesen Vorgang erfolgte die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit € 691,80 (2% von 34.589,95)...."

Obige Stellungnahme wurde der steuerlichen Vertretung des Bf. zur Stellungnahme übermittelt, mit einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Schreibens vom 6. März 2018. Die Frist ist ungenützt verstrichen.

2. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch übermittelten Aktenteile des Bemessungsaktes des Finanzamtes A sowie das Vorhalteverfahren.

3. Rechtslage und Erwägungen

§ 17 GrEStG idF SchenkMG 2008, BGBl I 85/2008 lautet:

" Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer

§ 17. (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 Rechtsgeschäftes 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.

(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß.

(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,

2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

(5) Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung."

Die gemischte Schenkung ist zivilrechtlich als einheitliches Geschäft zu beurteilen (OGH 14.3.1979, 1 Ob 505, 506/79), dh. bei Überwiegen des Entgeltes (= mehr als 50 % des Verkehrswertes des Schenkungsgegenstandes) insgesamt/einheitlich als Kauf und im gegenteiligen Fall als Schenkung zu betrachten.

Für den Bereich der Grunderwerbsteuer bildet (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) eine Vereinbarung zwischen denselben Vertragspartnern über die einvernehmliche Aufhebung des Erwerbsvorganges einen Grund für eine beantragte Nichtfestsetzung oder für die beantragte Abänderung der Steuer. In gegenständlichem Fall sind alle diese Voraussetzungen gegeben (Rückgängigmachung innerhalb von drei Jahren, Antragstellung innerhalb von fünf Jahren).

Wie der Verwaltungsgerichtshof jüngst in seinem Erkenntnis vom 31.10.2016, Ro 2016/16/0015 ausgesprochen hat, ist § 17 GrEStG auf gemischte Schenkungen anwendbar, auch wenn die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges durch Vereinbarung erfolgt.

Dem Bf ist zuzustimmen, dass die vom Finanzamt zitierte Judikatur, insbesondere VwGH 08.09.2010, 2008/16/0141, auf vorliegenden Fall keine Anwendung finden kann. Im verwiesenen Erkenntnis führt der VwGH u.a. aus:

"...

Dazu ist die Beschwerdeführerin darauf zu verweisen, dass nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Fälle, in denen die Auflösung eines Vertrages vereinbart wird, um den Verkauf des Objektes an einen im voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten unter Abschluss des neuen Vertrages gleichsam uno actu erfolgen, davon auszugehen ist, dass der Verkäufer dadurch nicht die Möglichkeit wieder erlangt hat, über das Grundstück anderweitig frei zu verfügen (vgl. dazu die zahlreiche bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern II 3. Teil, Grunderwerbsteuer G 1987 Rz 15 Abs. 1 zu § 17 GrEStG referierte hg. Judikatur).

Da im vorliegenden Fall (was auch von der Beschwerde gar nicht in Frage gestellt wird) sowohl die Auflösungsvereinbarung als auch der neue Kaufvertrag (mit einer Käuferin, deren Komplementär die Beschwerdeführerin ist) am gleichen Tag unterfertigt wurden, sowie unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Abschluss des neuen Kaufvertrages Bedingung für die Auflösung des alten Vertrages war, besteht überhaupt

kein Anlass, den vorliegenden Beschwerdefall anders zu behandeln, als die mit der zitierten hg. Rechtsprechung bereits entschiedenen Fälle..."

Den streitgegenständlichen Verträgen ist in keinsten Weise zu entnehmen, dass der Abschluss eines neuen Vertrages Bedingung für die Auflösung des ursprünglichen Schenkungsvertrages gewesen ist, oder dass der Grundstücksanteil auf eine vom "Käufer" ausgewählte Person zu von diesem bestimmte Bedingungen und Preisen zu übertragen gewesen wäre.

Auch das Argument, die Übergeber hätten die Verfügungsmacht über das Grundstück nicht wieder erlangt, ist nicht stichhaltig.

Laut Punkt Sechstens der Aufhebungsvereinbarung vom 23. Oktober 2014 erklärt XY seine ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes für Y und X.

Nur die Wiedererlangung der Verfügungsmacht hat es den Übergebern überhaupt ermöglicht, neuerlich über den Liegenschaftsanteil zu verfügen. Sie hätten diesen aber auch behalten können.

Zum Argument der Abänderung des Vertrages bzw. der Übertragung des Liegenschaftsanteiles von einem Sohn auf den anderen ist zu sagen, dass - wie der Bf ausführt - die neuerliche Übertragung des Liegenschaftsanteiles im Hinblick auf das Erb- und Pflichtteilsrecht erfolgt ist. Potentielle Erben pflegen sich üblicherweise nichts zu schenken. Insofern erscheint die Rückgängigmachung mit nachfolgender Übertragung zum Ausgleich von Erb- und Pflichtteilsansprüchen und deren Ausgewogenheit plausibel.

Die Berechnung erfolgt somit wie vom Finanzamt dargestellt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4. Nichtzulassung 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. Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH als auch der Rechtsprechung des BFG (VwGH 08.09.2010, 2008/16/0141, BFG 31.10.2016, RV/3101092/2016, BFG 04.11.2016, RV/3101093/2016).

Wien, am 28. Mai 2018

