

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5.3.2015, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 5.3.2012 hatte A (= Beschwerdeführer, Bf) seiner Tochter B die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ1 (bebautes Grundstück, Fläche 1.372 m²) zum Stichtag 1.2.2012 ins Eigentum übertragen. Als Gegenleistung für die Übergabe wurde die Einräumung und grundbürgerliche Sicherstellung eines lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungsrechtes an beide Elternteile (Bf und C) sowie eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zu deren Gunsten vereinbart. Unter Vertragspunkt VII. wurde zu Steuerbemessungszwecken festgehalten, dass der zu EW-AZ zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft € 107.100 bzw. der dreifache Einheitswert € 321.300 beträgt; das Wohnungsrecht werde im Hinblick auf Größe, Zustand etc. der Liegenschaft mit pauschal monatlich € 700 bewertet. Sämtliche mit der Vertragserrichtung und Durchführung verbundenen Kosten und Abgaben trägt die Übernehmerin.

Mit Begleitschreiben des Rechtsvertreters vom 4.3.2015 wurde die zwischen selbigen Vertragsparteien am 3.3.2015 geschlossene "*Vereinbarung zur Aufhebung eines Übergabsvertrages*" vorgelegt und beantragt, gemäß § 17 GrEStG die vormalig festgesetzte und von der Übernehmerin bereits entrichtete Grunderwerbsteuer auf Null herabzusetzen und rückzuerstatten. In dieser "einvernehmlichen Aufhebungsvereinbarung" wird zunächst festgehalten, der Übergabsvertrag vom 5.3.2012 sei zu Erf2 beim Finanzamt angezeigt und im Juni 2012 verbüchert worden (Punkt

I.). Unter Punkt II. kommen die Vertragsteile aufgrund zwischenzeitlich geänderter Lebensverhältnisse der Übernehmerin nunmehr überein, diesen Übergabsvertrag zur Gänze aufzuheben und rückabzuwickeln, sodass der Bf wiederum Alleineigentümer der Liegenschaft wird. "*Im Hinblick auf diese einvernehmliche Vertragsaufhebung und Rückabwicklung*" verzichten die Eltern auf die eingeräumten Gegenleistungen und stimmen ausdrücklich deren Löschung im Grundbuch zu. Festgehalten wird weiters, dass "*mit dieser einvernehmlichen Vertragsaufhebung und Rückabwicklung*" aller vormals vereinbarten Rechte und Pflichten der Bf wiederum in dieselbe Eigentümerstellung der Liegenschaft wie vor dem Übergabsvertrag vom 5.3.2012 eintrete.

In der Folge hat das Finanzamt – neben der Abweisung des Antrages nach § 17 GrEStG - dem Bf mit Bescheid vom 5.3.2015, StrNr, betreffend die Rückübertragung der Liegenschaft mit Aufhebungsvereinbarung vom 3.3.2015, ausgehend vom dreifachen Einheitswert € 321.300 eine 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 6.426 vorgeschrieben und begründend ausgeführt:

"Die Grunderwerbsteuer wird nur in jenen Fällen rückerstattet, in welchen das zum Grossteil unentgeltlich übertragene Vermögen (Schenkung ABGB) herausgegeben werden muss (zB grober Undank).

Die freiwillige Rückübertragung ist ein weiterer grunderwerbpflichtiger Vorgang".

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird vorgebracht, der Auffassung des Finanzamtes sei nicht zuzustimmen. Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG werde die Grunderwerbsteuer auf Antrag ua. nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht werde. Nach dem Gesetzeswortlaut mache es keinen Unterschied, ob ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliege. Eine anderslautende Interpretation lasse sich nicht aus dem Gesetz ableiten und würde zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden und damit verfassungsrechtlich problematischen Differenzierung von entgeltlichen oder unentgeltlichen Rechtsgeschäften führen, die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes rückgängig gemacht worden wären. Der Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG liege nur darin, dass bei Fällen der unfreiwilligen Rückübertragung diese Anträge unbefristet möglich seien. Gegenständlich seien alle Tatbestandsvoraussetzungen nach der Z 1 erfüllt, nämlich Wahrung der Dreijahres-Frist, Vereinbarung, Rückübertragung in die Verfügungsgewalt des Bf. Der Bescheid sei daher aufzuheben. Es sei gleichzeitig Beschwerde gegen den Bescheid betr. die Abweisung des Antrages nach § 17 GrEStG erhoben worden. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Gesamtsenat wurde beantragt.

Vom Finanzamt wurde lt. im Akt erliegenden Berechnungsblatt eine Bewertung des mit Übergabsvertrag den Eltern eingeräumten Wohnrechtes (= Gegenleistung) vorgenommen (mit dem unter www.bmf.gv.at zur Verfügung stehenden Berechnungsprogramm zur "Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen" gemäß § 16 BewG), woraus sich - unter Zugrundelegung ua. des Lebensalters der Eltern und dem

im Vertrag angenommenen Mietwert von monatlich € 700 - der Kapitalwert/Barwert des Nutzungsrechtes ("Verbindungsrente") mit gesamt € 140.062,89 ergibt.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 6.5.2015 wurde nach Darstellung des § 17 GrEStG unter Verweis auf UFS-Judikatur dahin begründet, dass es sich gegenständlich trotz Einräumung des Wohnrechtes um eine "Schenkung" gehandelt habe, aus welchem Grund eine Rückerstattung nicht erfolgen könne. Durch die (Aufhebungs)Vereinbarung vom 3.3.2015 sei wiederum ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden. Mangels Vernichtung des seinerzeitigen Tatbestandes sei daher nochmals Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde auf das Beschwerdevorbringen hingewiesen sowie die Nachreichung "weitergehender rechtlicher Überlegungen" angekündigt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) am 7.9.2015 zur Entscheidung vorgelegt.

Eine weitere Begründung wurde dem BFG trotz Anfrage (e-mail vom 4.11.2015) nicht nachgereicht. Das BFG hat daraufhin mit Vorhaltschreiben vom 24.2.2016 ua. eingehend die geltende Rechtslage sowie seine vorläufige Rechtsansicht dargelegt und dazu auch das Berechnungsblatt gem. § 16 BewG (betr. Kapitalwert des Wohnrechtes) zur Kenntnis übermittelt.

In der diesbezüglichen Stellungnahme vom 29.3.2016 wird seitens des Bf ausgeführt, das System der Grunderwerbsteuer habe mit dem SchenkMG 2008 insofern eine grundlegende Änderung erfahren, als seither gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 sämtliche – auch unentgeltliche – Grundstücksübertragungen unter dem Regime der GrESt einheitlich zu betrachten seien. § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG regle – ohne Einschränkung auf entgeltliche oder unentgeltliche Erwerbsvorgänge – die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer. Die Z 4 sei keine Spezialbestimmung zu Z 1, sondern regle darüber hinaus die zeitlich unbegrenzte Nichtfestsetzung bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen, während nach Z 1 nur Erwerbsvorgänge erfasst würden, die nicht länger als 3 Jahre zurücklägen. Nur im Regime der Erbschafts- und Schenkungssteuer habe der Gesetzgeber Rückerstattungen nur zulassen wollen, wenn der Geschenknehmer gegen seinen Willen das Geschenk habe herausgeben müssen; dagegen habe im Grunderwerbsteuerrecht immer schon eine Nichtfestsetzung dann stattfinden können, wenn innerhalb von 3 Jahren ua durch Vereinbarung ein Erwerb rückgängig gemacht werde. Eine im einheitlichen Bereich der Grunderwerbsteuer gewollte unterschiedliche Behandlung von gleichartigen Vorgängen könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, andernfalls es zu verfassungrechtlich problematischen Ergebnissen kommen würde. Auch das VfGH-Erkenntnis G 104/04 spreche nicht gegen diese Ansicht, da es explizit zur Schenkungssteuer ergangen sei. Der VfGH erachte es "*im System des Schenkungssteuerrechtes*" für gerechtfertigt, bei Erstattungen zwischen einer einvernehmlichen/freiwilligen Herausgabe des Schenkungsgegenstandes und einer solchen gegen den Willen des Beschenkten zu unterscheiden. Durch die - aufgrund

unterschiedlicher Regelungsinhalte - unzulässige Übertragung von Grundsätzen des Schenkungssteuerrechts auf das Grunderwerbsteuerrecht käme es zu einer verfassungsrechtlich problematischen Gesetzesauslegung.

Im Übrigen wurden die Anträge auf eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 17 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI 1987/309 idgF, lautet auszugsweise:

"(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 (SchenkMG 2008, BGBI I 2008/85 ab 27.6.2008).

(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

.....

(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."

In Streit gezogen ist die Frage, ob das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht bei gegebener Sachverhaltskonstellation von einem Fall des § 17 Abs. 1 **Z 4** GrEStG 1987 ausgegangen ist. Unstrittig blieb hingegen, dass mit der Vereinbarung vom 3.3.2015 eine *einvernehmlich* erfolgte Aufhebungsvereinbarung getroffen wurde und damit die im § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG normierte Tatbestandsvoraussetzung "*aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste*" nicht erfüllt ist. Des Weiteren steht außer Zweifel, dass für den Fall der vom Bf begehrten Anwendbarkeit des § 17 Abs. 1 **Z 1** GrEStG die darin geforderten Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen würden. Den Beschwerdefall entscheidet daher die Abklärung der Grundsatzfrage, für welchen "Anwendungsbereich" diese beiden Gesetzesbestimmungen jeweils gelten.

Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen (vgl. VwGH 30.8.1995, 95/16/0098; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066-0071). Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie - wie etwa nach § 17 GrEStG oder

vormals nach § 33 ErbStG - einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (vgl. VwGH 30.8.1995, 94/16/0295).

Für den Bereich der Schenkungssteuer enthielt § 33 lit a ErbStG Bestimmungen, nach denen die Erstattung der (mit Bescheid festgesetzten oder im Wege der Selbstberechnung entrichteten) Steuer erfolgte. Nachdem mit VfGH-Erkenntnis vom 2.3.2005, G 104/04, die Wortfolge "*eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb*" aufgehoben wurde, lautete § 33 lit a ErbStG 1955 in der Fassung des BGBl I 2005/26, in Geltung ab 29.4.2005, wie folgt:

"Die Steuer ist zu erstatten,

a) *wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden mußte;"*

Damit führten nicht mehr bloß die Widerrufsfälle nach ABGB zur Erstattung, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte **wider seinen Willen** das Geschenk herausgeben muss. Gleichzeitig hatte der VfGH im o.g. Erkenntnis dargelegt, dass es im System des Schenkungssteuerrechts gerechtfertigt sei, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen und freiwilligen Herausgabe des Geschenkes führen und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Damit kam es also auch nach bereinigter Gesetzeslage nicht zur Erstattung, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird. Das ErbStG kannte somit - anders als § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG - keinen Tatbestand, wonach die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes zur Erstattung der Steuer führt.

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.

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 gelten für alle Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer, soweit sich dieser Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF vor dem SchenkMG 2008 war allerdings von der Besteuerung ausgenommen: der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich waren, waren nur insoweit von der Besteuerung (Grunderwerbsteuer) ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Im Zusammenhang mit der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde mit Art. 4 Z 9 SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 2008/85, § 17 Abs. 1 GrEStG mit Wirkung vom 1.8.2008 um die Z 4 erweitert.

Diese Bestimmung hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung zum Vorbild (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, RZn 2 und 49a zu § 17).

In der Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 (RV, 549 BlgNR 23. GP) steht *hinsichtlich der Einfügung* des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG Folgendes:

"§ 17 regelt verschiedene Fälle der Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer, wenn ein Erwerbsvorgang unter bestimmten Voraussetzungen rückgängig gemacht wird. Da in Hinkunft auch Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen, wird die Möglichkeit der Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Steuer auch für diese Erwerbsvorgänge eingeräumt".

Wenn aber bislang nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG idF vor dem SchenkMG 2008 bei Annahme (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 ErbStG Rz 50-51b) einer gemischten Grundstücksschenkung der auf die Gegenleistung entfallende entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuerpflicht unterlag und nur der die Gegenleistung übersteigende dreifache Einheitswert des Grundstückes schenkungssteuerrechtlich relevant war und diese Rechtslage dem BMfF jedenfalls bekannt war, kann die Wortfolge "*da in Hinkunft auch (...) Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen*" wohl nur so verstanden werden, dass mit der neu eingefügten Z 4 auch für reine Grundstücksschenkungen unter den darin angeführten Voraussetzungen nunmehr eine Erstattungsmöglichkeit eingeräumt wird. *In diesem Sinne verstanden* wird (davon gehen die Erläuterungen zum SchenkMG aus) mit Z 4 die Erstattungsmöglichkeit auf Grundstücksschenkungen "ausgedehnt".

Nach Meinung von Fellner (siehe im Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 49b zu § 17) wird im Gegensatz zu den Erläuterungen zum SchenkMG mit § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die Erstattungsmöglichkeit nicht auf Grundstücksschenkungen ausgedehnt, sondern vielmehr als Spezialbestimmung im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG auf die Fälle eingeschränkt, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss. Anders als bei den sonstigen Erwerbsvorgängen kann es somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn die Grundstücksschenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (mit Verweis wiederum auf VfGH 2.3.2005, G 104/04, zu § 33 ErbStG).

In diesem Zusammenhang gilt noch grundlegend abzuklären, wann im Rahmen einer zivilrechtlichen Betrachtung eine "Schenkung" vorliegt.

Die Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes ist ein Vertrag, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen. Als Schenkung im Sinne des ErbStG gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Zum Wesen einer Schenkung gehört die Unentgeltlichkeit (VwGH 15.11.1990, 90/16/0192, 0193). Ist mit der "Schenkung" synallagmatisch und kausal ein Entgelt verknüpft, so handelt es sich bei dem Erwerbsvorgang um ein teils entgeltliches und teils unentgeltliches Rechtsgeschäft. Eine solche "gemischte Schenkung" besteht aus einem Kauf und einer

Schenkung (vgl. *Stanzl* in *Klang*² IV/1 594; OGH 19.1.1976, 6 Ob 786/77, JBI 1978, 645; VwGH 21.4.1983, 82/16/0172).

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.

Wenn daher in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage die mit SchenkMG 2008 vorgenommene Einführung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG mit der oben bereits zitierten Wortfolge "*da in Hinkunft auch Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen, wird die Möglichkeit der Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Steuer auch für diese Erwerbsvorgänge eingeräumt*" erklärt wird, der diesen Gesetzesentwurf einbringenden Stelle (Bundesministerium für Finanzen) aber zweifelsfrei bekannt war, dass sogenannte gemischte Grundstücksschenkungen bereits nach der bisherigen Rechtslage (§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG idF vor dem SchenkMG) bis zur Höhe der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterlagen und deshalb das Vorliegen eines der Tatbestände gemäß § 17 GrEStG idF vor dem SchenkMG 2008 auf Antrag zur Nichtfestsetzung oder Abänderung (Erstattung) der Grunderwerbsteuer führte, dann kann unter Einbeziehung der Erläuterungen zum SchenkMG 2008 der Wortfolge "*das geschenkte Grundstück*" nur die Bedeutung konsistent beigemessen werden, dass damit nur solche Grundstücksschenkungen gemeint sein konnten, die als Folge des SchenkMG 2008 "*in Hinkunft*" der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die Erläuterungen zum SchenkMG führen daher zu folgender Auslegung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG:

Mit dieser, § 33 ErbStG in der bereinigten Fassung nachgebildeten und durch das SchenkMG 2008 in den Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes eingefügten Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG wird im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Erstattungsmöglichkeit bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung, dass der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss, auf reine Grundstücksschenkungen und auf - sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche - gemischte Grundstücksschenkungen ausgedehnt, deren Gegenleistung nicht den halben Verkehrswert der Liegenschaft erreicht und die deshalb zivilrechtlich **einheitlich als Schenkung** zu behandeln sind.

Bei reinen bzw. **überwiegend unentgeltlichen Grundstücksschenkungen** beschränkt die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die Erstattungsmöglichkeit auf die Fälle, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben musste. Anders als bei sonstigen Erwerbsvorgängen kann es somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn eine Grundstücksschenkung im dargelegten Sinn vorliegt und diese einvernehmlich rückgängig gemacht wird (vgl. zu vor: UFS 9.12.2013, RV/0490-I/13).

Entgegen dem Vorbringen des Bf erachtet das BFG obige Gesetzesinterpretation unter Bedachtnahme auf die dargelegte historische Entwicklung und hiebei insbesondere

den Umstand, dass die Einfügung der Z 4 in § 17 Abs. 1 GrEStG "in Hinkunft für Schenkungen" in Nachbildung eindeutig des § 33 ErbStG erfolgt ist, als völlig systemkonform und hegt insofern auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Vielmehr würde gerade die vom Bf argumentierte Auslegung im Ergebnis dahin, dass bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen eine Rückgängigmachung zeitlich unbefristet (Z 4) und dagegen bei entgeltlichen Erwerbsvorgängen nur innerhalb der Frist von 3 Jahren (Z 1) möglich sei, nach Ansicht des BFG offenkundig zu einer unsachlichen Differenzierung und Ungleichbehandlung führen.

Im Beschwerdefall steht nunmehr an Sachverhalt fest, dass mit der Übertragung der Liegenschaft mit Vertrag vom 5.3.2012 die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechtes an beide Elternteile (sowie die Einverleibung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes) synallagmatisch verbunden war. Dieses lebenslange Nutzungsrecht bildete nach dem Parteiwillen die kausale Gegenleistung (Entgelt) für die Grundstücksüberlassung. Bei dem Erwerbsvorgang handelte es sich somit um eine "gemischte Schenkung". Der kapitalisierte Wert des Wohnrechtes beträgt unstrittig € 140.063 (siehe das mit BFG-Vorhaltschreiben übermittelte Berechnungsblatt), dh. weit weniger (sogar) als die Hälfte der steuerlichen Bemessungsgrundlage = dreifacher Einheitswert von € 321.300. Nach allgemein bekannten Erfahrungswerten ist der Einheitswert bzw. auch der dreifache Einheitswert um ein Vielfaches geringer als der tatsächliche Verkehrswert einer Liegenschaft, sodass unbedenklich – und im Übrigen seitens des Bf auch unwidersprochen - davon ausgegangen werden kann, dass die erbrachte Gegenleistung jedenfalls weit weniger als die Hälfte (auch) des Verkehrswertes der Liegenschaft betragen hat.

Nach Obigem ist daher zivilrechtlich beim Übergabsvertrag als einem gemischten Rechtsgeschäft, das weitaus überwiegend unentgeltlich erfolgt ist, einheitlich von einer "Schenkung" auszugehen.

Entgegen der Rechtsansicht des Bf kommt diesfalls - hinsichtlich der begehrten Erstattung - die Bestimmung nach § 17 Abs. 1 **Z 4** GrEStG 1987 (nicht aber Z 1) zur Anwendung. Da mit Vereinbarung vom 3.3.2015 eine *einvernehmliche* Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges erfolgte, ist aber die im § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG normierte Tatbestandsvoraussetzung "aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste" nicht erfüllt, weshalb es auch zu keiner Erstattung der vormals entrichteten Grunderwerbsteuer kommen kann.

Dies bedeutet in der Folge im vorliegenden Beschwerdefall, dass das Finanzamt für den **Rückerwerb** der Liegenschaft durch den Bf (Vereinbarung vom 3.3.2015), mit welchem Rechtsgeschäft ein neuerlicher grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht wurde, mit gegenständlich bekämpftem Bescheid völlig zu Recht die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben hat.

Dieser Rückerwerb wäre nämlich nur dann gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 steuerfrei zu belassen gewesen, wenn einer der Tatbestände nach § 17 Abs. 1 Z 1, Z 2 oder Z 4 GrEStG verwirklicht worden wäre (vgl. dazu in *Fellner*, aaO, Rz 50 f. zu § 17 GrEStG).

Es war daher 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.

Zur Frage des Anwendungsbereiches der Bestimmung nach § 17 Abs. 1 **Z 4** GrEStG 1987, eingefügt mit SchenkMG 2008, bzw. der Abgrenzung im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 liegt bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor, weshalb die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zugelassen wird.

Innsbruck, am 7. April 2016