

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Frau Bf., X., vertreten durch Herrn D.N., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. Oktober 2014, Erf.Nr. x/x betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2013 wurde ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG gestellt. Diesem Antrag wurden – den gegenständlichen Fall betreffend – ein Schenkungsvertrag vom 24. November 2011 und ein Kaufvertrag vom 10. bzw. 16. September 2013 beigelegt.

Mit dem Schenkungsvertrag vom 24. November 2011 wurde von den Ehegatten Herrn E.B. und Frau Bf., der Beschwerdeführerin, das ihnen je zur Hälfte gehörige neu vermessene Grundstück Nr. 1/1 des Grundbuches Y. je zur Hälfte an ihre Tochter Frau B.T. und ihren Lebensgefährten Herrn L.T. geschenkt. In Punkt Zweitens dieses Vertrages anerkennt Frau B.T. diese Grundstückszuwendung als einen auf ihren elterlichen Erb- und Pflichtteil einrechnungspflichtigen Vorausempfang erhalten zu haben. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot wird den Geschenkgebern im nächsten Punkt eingeräumt. In Punkt Fünftens dieses Vertrages wurde festgehalten:

*„Für den Fall der Aufhebung der Lebensgemeinschaft zwischen Frau B.T. und Herrn L.T. vor Beginn der Tätigkeit von Investitionen hinsichtlich des Schenkungsgegenstandes von L.T. verpflichtet sich dieser zur unverzüglichen unentgeltlichen Eigentumsübertragung seiner ideellen Hälfte am Grundstück 1/1 an B.T..*

*Für den Fall, dass im Zeitpunkt der Aufhebung der Lebensgemeinschaft zwischen Frau B.T. und Herrn L.T. bereits Investitionen hinsichtlich des Schenkungsgegenstandes durch L.T. vorgenommen wurden, so verpflichtet sich Herr L.T. Zug um Zug mit Refundierung der von ihm getätigten Investitionen durch B.T. (ohne Berücksichtigung von Grund und Boden) zur Eigentumsübertragung seiner ideellen Liegenschaftshälfte an B.T..*

*Der Investitionsablösebetrag ist wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 2010 (Ausgangsbasis Monat der Vertragsunterfertigung).*

*Für den Fall des kinderlosen Vorablebens der Geschenknehmerin vor auch nur einem Elternteil kommt dem/den Geschenkgeber(n) ein Aufgriffsrecht betreffend der ideellen Liegenschaftshälfte des Geschenknehmers L.T. gegen Bezahlung des vorangeführten, wertgesicherten Investitionsablösebetrages (ohne Berücksichtigung von Grund und Boden) zu. Durch Bezahlung des Verkehrswertes der ideellen Hälfte der unbebauten Liegenschaft (zum Zeitpunkt des Ablebens der Geschenknehmerin) an den/die Geschenkgeber kann der Geschenknehmer L.T. dieses Aufgriffsrecht zum Erlöschen bringen. Rechtsbelehrung wird über die - vor allem letztwilligen - Verfügungsmöglichkeiten der Geschenknehmerin und deren Konsequenzen erteilt.“*

Die Übergabe und Übernahme des Geschenkobjektes an die Erwerber erfolgte mit Vertragsunterfertigung und haften die Geschenkgeber für die vollkommene Lastenfreiheit des Geschenkobjektes. Für diesen Erwerbsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer selbst berechnet.

In dem Kaufvertrag vom 10. bzw. 16. September 2013 wurde in der Präambel festgehalten:

*„Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 24.11.2011 haben die Ehegatten E. und Bf. ihrer Tochter B.T. und deren Lebensgefährten, Herrn L.T. das Grundstück 1/1 des Grundbuches Y. geschenkt und gleichzeitig für den Fall der Aufhebung der Lebensgemeinschaft von B.T. und L.T. die Vereinbarung zur Rückübertragung desselben getroffen.*

*Die Vertragsparteien stellen fest, dass nunmehr die Lebensgemeinschaft von B.T. und deren Lebensgefährten, Herrn L.T. aufgelöst wurde, sodass in weiterer Folge die Rückübertragungsvereinbarungen nunmehr zum Tragen kommen.“*

Mit diesem Vertrag verkauft und übergibt Herr L.T. seine ideelle Hälfte an dem Grundstück Nr. 1/1 des Grundbuches Y. gleichzeitig an Herrn E.B. und Frau Bf.. Als Kaufpreis wird der Barkaufpreis in der Höhe von € 215.000,-- vereinbart. Zusätzlich zum Barkaufpreis tritt die Käuferseite in das mit dem Land Burgenland bestehende Schuldverhältnis. Dieses Wohnbauförderungsdarlehen haftet mit einer Gesamtsumme von rund € 40.005,92 aus. Im Punkt „IX. Energieausweis“ erklärt die Käuferseite, dass ihr die Verkäuferseite rechtzeitig vor Vertragsabschluss den gemäß den Bestimmungen des Energieausweis-Vorlage-Gesetzes erstellten Energieausweis vorgelegt und ausgehändigt hat.

Mit dem Bescheid vom 21. Oktober 2014 wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für den zuletzt genannten Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer mit € 3.926,47 vorgeschrieben. Die für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ermittelte Gegenleistung in der Höhe von € 112.184,93 setzt sich aus dem anteiligen Barkaufpreis in der Höhe von € 107.500,00 und den abgezinsten übernommenen Verbindlichkeiten im anteiligen Betrag von € 4.684,93 zusammen. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Mit Schenkungsvertrag vom 24.11.2011 wurde ein unbebautes Grundstück unentgeltlich übergeben. Da der Rückerwerb des Einfamilienhauses nicht den Vertragsgegenstand laut Schenkungsvertrag darstellt, war der Antrag gem § 17 GrestG abzuweisen und die Grest von der Gegenleistung gem § 5 GrestG vorzuschreiben.“*

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht:

*„Im vorgenannten Bescheid wurde die Grunderwerbsteuer mit einem Betrag in Höhe von € 3.926,47 festgesetzt.*

*Grundlage für die abgabenbehördenseitig ermittelte Grunderwerbsteuer war - entgegen dem Antrag gemäß § 17 GrestG - die Annahme, dass zwar richtigerweise ein unbebautes Grundstück übergeben wurde, jedoch „der Rückerwerb des Einfamilienhauses nicht Vertragsgegenstand laut Schenkungsvertrag“ war.*

*Im Schenkungsvertrag vom 24.11.2011 wurde explizit der Umstand mitbedacht und in der Urkunde geregelt, dass der Rückerwerb auch für den Fall möglich sein sollte, dass bereits durch L.T. investiert worden ist. Die Eigentumsübertragung sollte „Zug um Zug mit der Refundierung der getätigten Investitionen erfolgen“.*

*Unabhängig davon sieht das Grunderwerbsteuergesetz, insbesondere im § 17 Abs 1 Z 1 GrEstG nicht vor, dass für die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung eine tatsächliche Bebauung schädlich wäre. Maßgeblich ist lediglich, dass aufgrund einer Vereinbarung zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien das Rechtsgeschäft tatsächlich rückabgewickelt wird, wobei nicht einmal das gleiche Verpflichtungsgeschäft maßgeblich ist (Fellner, Grunderwerbsteuerkommentar: § 17 GrEstG Rz 28f).*

*Ich stelle daher den Antrag, den obgenannten Bescheid ersatzlos aufzuheben und die Gebühren neu zu bemessen sowie die Aussetzung nach § 212a BAO zu bewilligen.“*

Diese Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. November 2014 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Die Aufhebung des bereits grundbücherlich durchgeführten Schenkungsvertrages vom 24.11.2011 stellt selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1(1)1 GrestG dar. Sind an einem rückerworbenen Grundstück Veränderungen vorgenommen worden, dann kann die Steuerbegünstigung nach § 17 GrEstG nicht ohne weiteres gelten, weil nicht dasselbe Grundstück zurückgestellt wird. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (vgl. das Erkenntnis vom 12.10.1964, Zl. 767/64 u. VwGH 97/16/0345 vom 21.1.1998).*

*Die nunmehr vereinbarten Gegenleistungen gem § 5 GrestG waren daher der GreSt zu unterziehen.*

*Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“*

In dem gegen diese Erledigung eingebrachten Vorlageantrag wurden die Ausführungen in der Beschwerde wiederholt.

## Erwägungen

§ 17 GrEStG lautet:

(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.

Zweck dieser Vorschrift ist, Vorgänge, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden, nicht mit Steuer zu belasten.

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entsteht und in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt

werden kann (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 17).

§ 17 Abs. 2 GrEStG regelt die Fälle der Nichterhebung der Steuer beim Eigentumserwerb, also dann, wenn der Erwerber bereits grundbücherlicher Eigentümer geworden ist. Der Rückerwerb erfasst zwei Erwerbsvorgänge, nämlich den Eigentumserwerb des Erwerbers und den Rückerwerb des Eigentums durch den Verkäufer (Fellner, aaO, Rz 52 zu § 17).

Voraussetzung für die Steuerfreiheit eines Rückerwerbs ist, dass das Grundstück, das Gegenstand von Erwerb und Rückerwerb ist, wieder in dem Zustand, in dem es sich im Zeitpunkt des ersten Erwerbsvorganges befunden hat, zurückerworben wird. Es muss also jener rechtliche und tatsächliche Zustand hergestellt werden, der vor dem ersten Erwerbsvorgang bestand.

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt an sich die Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag. Muss der Rückerwerber, um die seinerzeit veräußerte Liegenschaft zurückzuerwerben, beim Rückerwerb mehr aufwenden, als er seinerzeit empfangen hat, dann erscheint es insoweit nicht gerechtfertigt, eine Steuerbegünstigung iSd § 17 GrEStG zu gewähren, weil kein vernünftiger Anlass besteht, dem Rückerwerber eine dem Zweck dieser Gesetzesstelle widersprechende Begünstigung einzuräumen. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (Fellner, aaO, Rz 53 zu § 17 mit Verweis auf VwGH 12.10.1964, 767/64).

Eine Rückübertragung nach § 17 Abs. 2 GrEStG muss zur vollständigen Wiederherstellung des vor der Übertragung vorhanden gewesenen rechtlichen und tatsächlichen Zustandes führen (vgl. VwGH 5.10.1964, 2326/63).

Sind an einem rückerworbenen Grundstück Veränderungen vorgenommen worden, dann kann die Steuerbegünstigung nach § 17 GrEStG nicht ohne weiteres gelten, weil nicht dasselbe Grundstück zurückgestellt wird. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (VwGH 21.1.1998, 97/16/0345).

Zu der gegenständlichen Problemstellung ist auch in Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 angemerkt (Pampel in Arnold/Bodis, Grunderwerbsteuergesetz, § 17 Tz 77):

*„Bei der Rückgängigmachung muss das Grundstück in demselben tatsächlichen Zustand rückübertragen werden, in dem es sich bei Abschluss des vorangegangenen Erwerbsgeschäftes befunden hat. Sind an dem Grundstück Veränderungen vorgenommen worden, so kann für den Ersatz werterhöhender Aufwendungen am Grundstück die Begünstigung des § 17 GrEStG nicht gewährt werden (VwGH 12.10.1964, 767/64). Gegenstand dieses Erk war ein Anteil an einer Liegenschaft, die bei Abschluss des Kaufvertrages unbebaut war, auf der aber im Zeitpunkt des Rückerwerbes ein Wohnhaus errichtet war. Der seinerzeitige Verkäufer hat dem Käufer nicht nur den Kaufpreis*

*zurückgegeben, sondern auch die Baukosten, Provisionen, Installationskosten etc vergütet. Aus diesen Kosten war die GrESt festzusetzen; hinsichtlich des ursprünglichen Kaufpreises wurde die GrESt nach § 17 Abs. 2 erstattet. Diese Rsp wurde inzwischen vom VwGH bestätigt (21.1.1998, 97/16/0345).“*

Im gegenständlichen Fall wurde von der Beschwerdeführerin mit dem Schenkungsvertrag vom 24. November 2011 ein ideeller Anteil an einem unbebauten Grundstück an Herrn L.T. geschenkt. Zwischen diesem Erwerb und der Rückübertragung des Grundstücksanteiles wurden an dem Grundstück gravierende Veränderungen in der Weise vorgenommen, dass auf diesem ein Gebäude errichtet wurde. Dass in der Zwischenzeit ein Gebäude errichtet wurde, wird in dem über den Rückerwerb errichteten Kaufvertrag bestätigt. Zum Zeitpunkt des ersten Erwerbes hafteten die Geschenkgeber für die vollkommene Lastenfreiheit des Grundstückes und im Kaufvertrag wird festgehalten, dass von der Beschwerdeführerin das Wohnbauförderungsdarlehen zu übernehmen ist. Außerdem wurde an die nunmehrigen Erwerber ein Energieausweis ausgehändigt.

Die Steuerbefreiung nach § 17 GrEStG soll nur dort greifen, wo entweder der Erwerb tatsächlich nie eintritt oder es zu einer völligen Wiederherstellung des vorigen Zustandes kommt. Mit dem Schenkungsvertrag wurde das unbebaute Grundstück übertragen, ohne dass dafür eine Gegenleistung zu erbringen war. Bei dem Rückerwerb von Herrn L.T. wurde jedoch eine Gegenleistung vereinbart. Diese besteht in dem Kaufpreis in der Höhe von € 215.000,00 und der Übernahme des anteiligen Wohnbauförderungsdarlehens. Bei diesen Leistungen kann es sich nur um den Ersatz der von Herrn L.T. auf der Liegenschaft getätigten Investitionen handeln. Herr L.T. war zu der Rückübertragung offenbar nur unter der Bedingung bereit, dass ihm der Aufwand, der von ihm für die Investitionen an der Liegenschaft geleistet wurde, ersetzt wird. Nach der oben zitierten Judikatur ist bei dem Rückerwerb insoweit Steuerpflicht gegeben, als durch die Bauführungen ein Mehrwert geschaffen wurde. Dieser Mehrwert kommt in dem Kaufpreis und dem Wohnbauförderungsdarlehen zum Ausdruck. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann die Begünstigung des § 17 GrEStG nicht zur Anwendung kommen. Vom Finanzamt wurde die Grunderwerbsteuer für den Rückerwerb zu Recht von dem anteiligen Kaufpreis und dem anteilig übernommenen abgezinsten Wohnbauförderungsdarlehen vorgeschrieben.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der oben angesprochenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 26. Jänner 2017