

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, (vormalige Wohnadresse) Adr., vertreten durch die St.GmbH, über die Beschwerde vom 31. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05. März 2015, Erf. Nr. XX-XXX.XXX/2012, GVG21, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG 1987 hinsichtlich Abänderung der mit Bescheid vom 23. April 2012 bereits festgesetzten Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Abweisungsbescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Y (geb. GT1) überließ und übertrug mit Übergabsvertrag vom 5. März 2012 die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ 1 , Grundbuch 2 , bestehend aus Gst. 199/10 im grundbürgerlichen Ausmaß von 1.372 m² samt darauf errichtetem Wohnhaus seiner Tochter X . Als Gegenleistung für die Übergabe dieser Liegenschaft räumte X ihren Eltern Y und Z (geb. GT2 , = „weitere Vertragspartei“ des Übergabsvertrages) die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an der übertragenen Liegenschaft bzw. dem Wohnhaus ein. Die Vertragsteile erklärten, den gegenständlichen Vertrag zum Wert der besonderen Vorliebe geschlossen zu haben und auf eine Anfechtung dieses Vertrages, aus welchem Grund auch immer, insbesondere den Titel Irrtum oder laesio enormis, zu verzichten. Zu Steuerbemessungszwecken wurde im Übergabsvertrag festgehalten, dass der dreifache Einheitswert dieser Liegenschaft 321.300 € beträgt und das Wohnrecht mit monatlich 700 € bewertet wird.

Mit Bescheid vom 23. April 2012 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für diesen Rechtsvorgang gegenüber X die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes von 321.300 € (= dreifache Einheitswert) mit 6.426 € vorgeschrieben.

Am 3. März 2015 schlossen Y als ehemaliger Übergeber und seine Tochter X als ehemalige Übernehmerin sowie Z als weitere Vertragspartei ein als „Vereinbarung zur Aufhebung eines Übergabsvertrages“ bezeichnetes Rechtsgeschäft mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„ II. Übergabe- Übernahme

Aufgrund der zwischenzeitlich geänderten Lebensverhältnissen von X, die ihren Lebensmittelpunkt aktuell und auch in Zukunft in Deutschland haben wird, kommen nunmehr Y, X und Z überein, den Übergabsvertrag vom 5. März 2012 zur Gänze aufzuheben und rückabzuwickeln, sodass Y wiederum Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ 1 wird.

Aus diesem Grund überlässt und übergibt X im Zuge der Begehung vom 3. März 2015 die Liegenschaft in EZ 1 samt Baulichkeiten und sonstigem Zubehör an ihren Vater Y und dieser übernimmt die Liegenschaft in EZ 1 samt Baulichkeiten und sonstigem Zubehör wieder in sein Eigentum.

Im Hinblick auf diese einvernehmliche Vertragsaufhebung und Rückabwicklung verzichten gleichzeitig mit der Übergabe Y und Z hiermit ausdrücklich und unwiderruflich auf das ihnen mit Übergabsvertrag vom 5. März 2012 in Vertragspunkt III. eingeräumte Wohnungsrecht sowie auf das ihnen in Vertragspunkt IV. eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot.

Y, geb. GT1, und Z, geb. GT2, erteilen hiermit ihre ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung in die Löschung des zu ihren Gunsten auf der Liegenschaft in EZ 1 grundbürgerlich sichergestellten Wohnungsrechtes zu C- LNr. 4 und Belastungs- und Veräußerungsverbotes gemäß § 364 c ABGB zu C- LNr. 5;

Mit dieser einvernehmlichen Vertragsaufhebung und Rückabwicklung der im Übergabsvertrag vom 5. März 2012 vereinbarten Rechte und Pflichten ist Y mit 3. März 2015 wiederum in dieselbe Eigentümerstellung der Liegenschaft in EZ 1 getreten, wie vor der Übergabe mit Übergabsvertrag vom 5. März 2012

(....)

V. Aufsandung

Die Vertragsteile erteilen hiermit ihre ausdrückliche Einwilligung, dass- auch über einseitige Ansuchen- ob der Liegenschaft in EZ 1 KG 2 O nachstehende Grundbuchshandlungen vorgenommen werden:

1. Die Einverleibung der Löschung des zu C- LNr. 4 eingetragenen Wohnungsrechtes für

Y, geb. GT1,

Z, geb. GT2,

gemäß Punkt II. dieser Vereinbarung.

2. Die Einverleibung der Löschung des zu C- LNr. 5 eingetragenen Belastungs- und Veräußerungsverbotes gemäß § 364c ABGB für

Y, geb. GT1,

Z, geb. GT2,

gemäß Punkt II. dieser Vereinbarung

3. Die Einverleibung des Eigentumsrechtes für

Y, geb. GT1."

Mit Schreiben vom 4. März 2015 stellte X (im Folgenden: Bf.) unter Verweis auf die angezeigte Aufhebungsvereinbarung vom 3. März 2015 den Antrag auf Abänderung gemäß § 17 GrEStG der mit Bescheid vom 23. April 2012 erfolgten Grunderwerbsteuerfestsetzung auf Null € und Rückerstattung der von ihr bereits entrichteten Grunderwerbsteuer. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, mit Vereinbarung vom 3. März 2015 sei der Übergabsvertrag vom 3. März 2012 einvernehmlich aufgehoben worden und deshalb bestehe der Anspruch auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 5. März 2015 den Antrag gemäß § 17 GrEStG auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 23. April 2012 abgewiesen mit der Begründung, da die Liegenschaft zum überwiegenden Teil unentgeltlich übertragen worden sei, komme eine Aufhebung steuerlich nicht in Betracht. Bei der vorliegenden Vereinbarung handle es sich um ein weiteres grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft, nämlich eine Zuwendung von der Tochter an den Vater.

Die gegen diesen Abweisungsbescheid gerichtete Beschwerde wendet ein, da das Finanzamt seine Rechtsansicht nicht auf eine konkret bezeichnete Gesetzesstelle stützt, könne nur spekuliert werden, dass es sich dabei um § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG handle. Dort seien jedoch Tatbestände aufgezählt, die eine Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer bei geschenkten Grundstücken zur Folge hätten. Die allgemeine Feststellung des Finanzamtes, bei unentgeltlichen Grundstücksschenkungen sei eine Aufhebung steuerlich nicht möglich, entspreche daher nicht der Gesetzeslage. Unabhängig davon werde jedoch der gegenständliche Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 23. April 2012 nicht auf § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG, sondern auf § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG gestützt. Die streitgegenständliche Rückübertragung des Grundstückes von X an Y erfülle sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG, würde doch die Drei- Jahres- Frist gewahrt, liege eine Vereinbarung zur Rückübertragung vor und habe Y das Grundstück in seine unumschränkte Verfügungsmacht rückübertragen bekommen. Es sei aus der Formulierung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht ersichtlich, dass diese Gesetzesbestimmung nur bei entgeltlichen Rechtsvorgängen zur Anwendung kommen solle, wie möglicherweise das Finanzamt vermeine.

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung diese Beschwerde als unbegründet ab und begründete seine Entscheidung tragend wie folgt:

„ Die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung zum Vorbild. Es kann also bei Schenkungen mangels Erfüllung eines steuervernichtenden Tatbestandes die zuvor entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigt werden. Die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist deshalb für Schenkungen nicht anwendbar. Bei den Verkehrsteuern wie z.B. Schenkungssteuer gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen (vgl. VwGH 30.08.1995, 95/16/0098). 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. „

Da es sich im Beschwerdefall trotz der Einräumung des Wohnrechtes um eine Schenkung handelt, kann daher die Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 1 Z 1 nicht rückerstattet werden. Auf die Berufungsentscheidungen des UFS RV/0646-I/12 und UFS RV/0490-I/13 wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.“

Die Bf. stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und verwies darin auf das Beschwerdevorbringen. Des Weiteren wurde die Nachreichung weitergehender rechtlicher Überlegungen angekündigt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass mit Übergabsvertrag vom 5. März 2012 Y seiner Tochter X eine in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft samt darauf errichtetem Wohnhaus gegen Einräumung eines lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungs(gebrauchs)rechtes für sich und seine Ehegattin überlassen hat. Mit Bescheid vom 23. April 2012 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für den genannten Übergabsvertrag gegenüber X ausgehend vom dreifachen Einheitswert Grunderwerbsteuer in der Höhe von 6.426 € fest. Am 3. März 2015 schlossen die Vertragsparteien eine "Vereinbarung zur Aufhebung eines Übergabsvertrages". Darin kamen aufgrund der zwischenzeitlich geänderten Lebensverhältnisse der Tochter die Vertragsteile überein, dass der Übergabsvertrag zur Gänze aufgehoben und rückabgewickelt wird. Im Hinblick auf die einvernehmliche Vertragsaufhebung und Rückabwicklung verzichteten die Eltern auf das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht und stimmten ausdrücklich deren Löschung im Grundbuch zu. Mit Schriftsatz vom 4. März 2015 beantragte X gestützt auf § 17 GrEStG die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit null € und die Rückerstattung der entrichteten Grunderwerbsteuer. Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 5. März 2015 diesen Antrag auf Abänderung der Grunderwerbsteuer ab mit der Begründung, da die Liegenschaft zum

überwiegenden Teil unentgeltlich übertragen wurde, sei eine Aufhebung steuerlich nicht möglich.

2. Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 3. Mai 2016, RV/3100816/2015 die gegenständliche Beschwerde gegen diesen Abweisungsbescheid als unbegründet abgewiesen. Darin vertrat das Bundesfinanzgericht unter Verweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrEStG, Rz 49b zu § 17 GrEStG 1987 im Wesentlichen die Rechtsauffassung, im Verhältnis zum § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die mit SchenkMG 2008 neu eingefügte Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 die lex spezialis. Diese Spezialbestimmung schränkt die Erstattungsmöglichkeit auf jene Fälle ein, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss. Aufgrund des auffallenden Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung und des nahen Verwandtschaftsverhältnisses (Vater- Tochter) steht außer Streit, dass mit dem Übergabsvertrag eine Grundstücksschenkung vereinbart worden ist und diese Grundstücksschenkung mit der Aufhebungsvereinbarung einvernehmlich aufgehoben und rückgängig gemacht worden ist. Kommt aber bei einer Grundstücksschenkung eine Abänderung der bereits festgesetzten Grunderwerbsteuer nur nach der Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 iVm Abs. 4 GrEStG in Betracht und liegt bei einer einvernehmlich aufgehobenen Grundstücksschenkung das Tatbestandsmerkmal, dass der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss, nicht vor, dann kann im Beschwerdefall die beantragte Abänderung/Erstattung der mit Bescheid bereits festgesetzten Grunderwerbsteuer nicht erfolgen.

2. Gegen dieses Erkenntnis wurde von der Bf. eine ordentliche Revision erhoben. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 28. September 2016, Ro 2016/16/0015, 0016, dem Bundesfinanzgericht zugestellt am 24. Oktober 2016, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 3. Mai 2016, RV/3100816/2015 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Auf die diesbezügliche Begründung, die zum integrierenden Bestandteil des im Folgeverfahren erlassenen BFG- Erkenntnisses vom 4. November 2016, RV/3101093/2016 erklärt wird, wird verwiesen.

3. Bei der neuerlichen Entscheidung über den Beschwerdefall ist daher von folgender nunmehr durch diese VwGH- Rechtsprechung geklärten Rechtslage auszugehen. Dem Gesetzeswortlaut ist nicht zu entnehmen, dass auf Grundstücksschenkungen ausschließlich § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 anwendbar sein soll. Ausgehend vom Wortlaut des § 17 Abs. 1 GrEStG liegt zwischen Z 1 und Z 4 auch kein Verhältnis von lex spezialis zu lex generalis vor, weil die Z 4 nicht bloß ein oder mehrere zusätzliche Tatbestandmerkmale gegenüber der Z 1 leg.cit. vorsieht, sondern zum Teil andere, zumal Z 1 und Z 4 leg.cit. jeweils die selbe Rechtsfolge (nämlich die Befreiung von der Grunderwerbsteuer) vorsehen, sodass auch keine Antinomie zwischen diesen Normen vorliegt, die im Wege der Auslegung bereinigt werden müsste. Bei der rechtlichen Beurteilung des Beschwerdefalles ist somit davon auszugehen, dass bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG diese Gesetzesbestimmung

auch im Fall einer einvernehmlich aufgehobenen Grundstücksschenkung zur Anwendung gelangen soll.

4. Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt oder ist nach Abs. 4 die bereits festgesetzte Steuer entsprechend abzuändern, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld ua. durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird. "Rückgängig gemacht" im Sinne dieser Gesetzesbestimmung ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragsparteien derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne hatte, wiedererlangt hat (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 14 zu § 17 GrEStG und die dort referierte hg. Rechtsprechung).

5. Sachverhaltsmäßig blieb vom Finanzamt unbestritten und auch das Bundesfinanzgericht sieht bei gegebener Sachverhaltskonstellation keine Veranlassung in Zweifel zu ziehen, dass durch die Aufhebungsvereinbarung vom 3. März 2015 das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung iS des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht worden ist. Bei der rechtlichen Beurteilung ist damit unbedenklich davon auszugehen, dass die zweifelsfrei innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld abgeschlossene "Vereinbarung zur Aufhebung eines Übergabsvertrages" alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt. Damit ist das Schicksal des Beschwerdefalles entschieden.

6. Werden durch die in Frage stehende Aufhebungsvereinbarung unstrittig sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt und liegt laut VwGH- Rechtsprechung nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 GrEStG zwischen Z 1 und Z 4 kein Verhältnis von lex spezialis zu lex generalis vor, dann ist auf die beschwerdegegenständliche einvernehmlich rückgängig gemachte Grundstücksschenkung die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG anzuwenden und die beantragte Abänderung der Grunderwerbsteuer auf null € nach dieser Erstattungsbestimmung (§ 17 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 4 GrEStG) vorzunehmen. Daraus folgt für die Entscheidung des Beschwerdefalles, dass das Finanzamt im Ergebnis zu Unrecht mit Bescheid vom 5. März 2015 den auf "§ 17 GrEStG" (in der Beschwerde konretisiert auf § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG) gestützten Antrag auf Abänderung der bereits festgesetzten Grunderwerbsteuer abgewiesen hat, liegen doch unstrittig die diebezüglichen für eine Erstattung nach der Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG normierten Tatbestandsvoraussetzungen vor. Über die Beschwerde gegen den angefochtenen Abweisungsbescheid war deshalb spruchgemäß abzusprechen.

6. Zulässigkeit der Revision

Eine Revision gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, war doch mit dem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Im Erkenntnis vom 28. September 2016, Ro 20116/16/0015, 0016 hat nämlich der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsauffassung zum Ausdruck gebracht, dass die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG - bei Vorliegen der diesbezüglich normierten Tatbestandbestandsvoraussetzungen- auch auf Fälle einer einvernehmlich rückgängig gemachten Grundstücksschenkung anwendbar ist, da § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht im Verhältnis von lex specialis zu lex generalis steht. Von dieser VwGH- Rechtsprechung wird mit dem Erkenntnis nicht abgewichen.

Innsbruck, am 4. November 2016