



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L.Y , Adresse, vertreten durch RA.Ch, vom 3. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. August 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

L.Y war Alleineigentümer der Liegenschaft GB X, EZ 1 bestehend aus dem GSt- Nr. 1740. Gemäß Vermessungsurkunde vom 28.4.2009 wurde das GST-Nr. 1740 im Ausmaß von 2.374 m² geteilt in das GST-Nr 1740/1 im Ausmaß von 617 m², das GS-Nr. 1740/2 im Ausmaß von 617 m², das GST-Nr. 1740/3 im Ausmaß von 570 m² und das GST-Nr. 1740/4 im Ausmaß von 570 m².

Mit Schenkungsvertrag vom 20. Juli 2009 schenkte und übergab L.Y das neu gebildete GSt-Nr 1740/1 im Ausmaß von 617 m² an seine Tochter M.Y., das neu gebildete GST-Nr 1740/2 im Ausmaß von 617 m² an seinen Sohn H.Y. und das neu gebildete GST-Nr. 1740/3 im Ausmaß von 570 m² an seine Ehegattin T.Y.. Die Geschenknehmer nahmen diese Schenkungen dankend an.

Punkt I des Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrages vom 20. Juli 2010, abgeschlossen zwischen L.Y und T.Y., lautete wie folgt:

"In dem vor Notar.ZZ, am 20.07.2009 aufgenommenen Notariatsakt mit der GZ Z/2009 hat Herr L.Y, geb. am (), seiner Ehefrau T.Y., geboren am (), das GST- Nr. 1740/3 in EZ 2, geschenkt. Die Vertragsparteien kommen überein und erklären hiermit ausdrücklich, diesen Schenkungsvertrag einvernehmlich aufzuheben. Der Eigentumserwerb von Frau T.Y. soll rückabgewickelt werden und die Vertragsparteien sollen hinsichtlich dieses Grundstückes so gestellt sein, als ob dieser Vertrag nie geschlossen worden wäre."

Ebenfalls am 20. Juli 2010 schlossen L.Y als Übergeber und Begünstigter, seine beiden Kinder M.Y. und H.Y. als Übernehmer und T.Y. als Begünstigte (Fruchtgenussberechtigte) einen Übergabeevertrag ab. Darin wurde unter Punkt I (Grundbuchsstand und Rechtsverhältnisse) hinsichtlich der Liegenschaft EZ 2 bestehend aus der GST-Nr. 1740/3 mit einer Gesamtfläche von 570 m² festgehalten, dass L.Y diese Liegenschaft mit am 20. Juli 2009 aufgenommenem Notariatsakt seiner Ehefrau T.Y. geschenkt hat, jedoch mit Vertrag vom 20. Juli 2010 dieser Vertrag zwischen den Eheleuten Y. einvernehmlich aufgehoben wurde und rückabzuwickeln ist, sodass L.Y wieder über diese Liegenschaft verfügberechtigt ist. Auf Grund des mit Aufhebungsvertrag vom 20. Juli 2010 rückabgewickelten Schenkungsvertrages vom 20.Juli 2009 ist L.Y (außerbücherlicher) Alleineigentümer der Liegenschaft GSt- Nr. 1740/3. Unter Punkt II übergab und überließ L.Y seiner Tochter M.Y. die in seinem grundbücherlichen Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ 1 GB X, bestehend aus der GST- Nr. 1740/4 mit einer Gesamtfläche von 570 m². Weiters übergab und überließ L.Y die in seinem (außerbücherlichen) Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ 2, bestehend aus der GST- Nr. 1740/3 mit einer Gesamtfläche von 570 m² seinem Sohn H.Y..

Am 9. August 2010 wurde von den beiden Antragstellern L.Y und T.Y. beim Finanzamt ein am 6. August 2010 erstellter Antrag gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG wegen Aufhebung und Rückabwicklung eines Schenkungsvertrages, Rückerstattung der Grunderwerbsteuer eingebbracht. Dieser Antrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

'L.Y ist grundbücherlicher Eigentümer des GST- NR 1740/4 in EZ 1, T.Y. aufgrund der (nun rückabzuwickelnden) Schenkung vom 20.07.2009 durch L.Y grundbücherliche Eigentümerin des GST- NR 1740/3 in EZ 2..

*Die Antragsteller beabsichtigen, diese Grundstücke ihren Kindern M.H.Y. zu übergeben, und zwar soll die Tochter M das GST- NR 1740/4 in EZ 1, der Sohn H das GST-NR 1740/3 in EZ 2 erhalten. Aufgrund erbrechtlicher Überlegungen haben sich die Antragsteller entschieden, dass T.Y. das GST-NR 1740/3 in EZ 2 , welches sie von ihrem Ehemann L.Y mit Schenkungsvertrag vom 20.07.2009 erhalten hatte, an diesen zurücküberträgt, damit **dieser** die Übertragung der beiden gleich großen Grundstücke*

an seine Kinder M und H vornehmen kann. Der diesbezügliche Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag zwischen L.T.Y und der Übergabsvertrag von L.Y an seine Kinder M.H.Y. wurden gleichzeitig am 20.07.2010 beglaubigt unterfertigt. "

Das Finanzamt schrieb gegenüber L.Y (im Folgenden: Bw) mit Bescheid vom 10. August 2010 für den Rechtsvorgang "Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag vom 20. Juli 2010 mit T.Y." Grunderwerbsteuer in Höhe von 594 € vor.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, eine Rücksprache beim zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes Innsbruck habe ergeben, dass die Abgabenbehörde beim gegenständlichen Erwerbsvorgang den Tatbestand nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG deshalb nicht erfüllt sehe, weil der Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag vom 20. Juli 2010 unter einer Bedingung abgeschlossen worden sei und der Bw. nicht die volle Verfügungsmacht über die Liegenschaft zurückerhalten habe. Der gegenständliche Berufungsfall sei aber mit den VwGH- Erkenntnissen vom 26.1.2006, 2003/16/0512 und 20.08.1998, 98/16/0029 nicht vergleichbar, weil die Aufhebung und Rückabwicklung weder an eine Bedingung geknüpft waren noch der Bw. sonst in seiner freien Verfügung über das zurückerhaltene Grundstück beschränkt war. Der Bw. habe in der Folge aus eigenen Stücken entschieden, zu welchem Zeitpunkt, an wen bzw. an welches seiner Kinder und zu welchen Konditionen er das zurückerhaltene Grundstück weitergab.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete seine Entscheidung damit, dass Schenkungen nach den Bestimmungen des ABGB unwiderruflich seien und nicht rückabgewickelt werden könnten. Daher stelle ein Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag einen weiteren steuerpflichtigen Rechtsvorgang dar.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin replizierend wird eingewendet, dass das Finanzamt vollkommen die Sach- und Rechtslage verkenne. Abgesehen davon, dass Schenkungen sehr wohl nach den Bestimmungen des ABGB widerrufen werden könnten, liege im gegenständlichen Fall gar kein Widerruf vor, sondern eine einvernehmliche Aufhebung einer Schenkung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 17 GrEStG 1987 idF. SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008 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 (.....).

(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."

Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Durch Art 4 Z 9 SchenkMG 2008, BGBl. I 85/2008, wurde in § 17 Abs. 1 GrEStG mit Wirkung vom 1. August 2008 die Z 4 eingefügt. Die Bestimmung hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung (Kundmachung BGBl I Nr. 26/2005) zum Vorbild. Nach der ersten Alternative des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG wird die Steuer nicht festgesetzt, wenn das geschenkte Grundstück auf Grund eines Rechtsanspruches herausgegeben musste. Dies bedeutet, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat (vgl. VfGH 02. 03 2005, G 104/04). Im Gegensatz zu den Erläuterungen zum SchenkMG (RV, 519 BlgNR 23. GP) wird mit der Z 4 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 sonstigen Erwerbsvorgängen kann es somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn die Grundstücksschenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (vgl. nochmals VfGH 02.03.2005, G 104/04, zu § 33 ErbStG, siehe auch ÖStZ 2005, Seite 244 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG 1987 Rz. 49a- 49b).

Im Gegenstandsfall besteht an Sachverhalt kein Streit darüber, dass die mit Schenkungsvertrag vom 20. Juli 2009 zwischen L.Y und seiner Ehegattin T.Y. hinsichtlich der Liegenschaft in 2 bestehend aus GSt-Nr. 1740/3 vereinbarte Schenkung mit Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag vom 20. Juli 2010 einvernehmlich aufgehoben und rückgängig gemacht wurde. Auch der Vorlageantrag spricht von einer einvernehmlichen Aufhebung der Schenkung. Damit ist aber das Schicksal des Berufungsfalles bereits entschieden, musste doch die Ehegattin das geschenkte Grundstück nicht aufgrund eines Rechtsanspruches herausgeben. Die Herausgabepflicht hatte ihre Ursache nicht in der Schenkung selbst, sondern in der zwischen den beiden Vertragsparteien einvernehmlich getroffenen Aufhebungsvereinbarung. Die Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG beschränkt korrespondierend mit dem VfGH- Erkenntnis vom 02.03.2005, G 104/04 bei Grundstücksschenkungen die Erstattungsmöglichkeit auf die Fälle, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss. Wenn daher im Gegenstandfall von den Vertragsparteien mit dem Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag die Grundstücksschenkung vom 20. Juli 2009 einvernehmlich rückgängig gemacht wurde, dann liegt die Tatbestandsvoraussetzung gemäß § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG "wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste" nicht vor. Im Ergebnis vertrat das Finanzamt bei der mit Bescheid vom 10. August 2010 erfolgten Vorschreibung von Grunderwerbsteuer für den Rechtsvorgang "Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag vom 20. Juli 2010 mit T.Y." die Ansicht, mangels Vorliegens der Begünstigungsvoraussetzungen des § 17 GrEStG unterliegt dieser Rückerwerb des Eigentums durch L.Y der Grunderwerbsteuer. Aus dem Wesen der Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft, folgte nämlich für den vorliegenden Fall, dass der zweifelsfrei einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG darstellende Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag ("anderes" Rechtsgeschäft, siehe auch die in Punkt IV enthaltene Aufsandungserklärung) abermals die Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer deshalb auslöste, weil die Begünstigung des § 17 Abs. 2 GrEStG nicht zum Tragen kam. § 17 Abs. 2 GrEStG regelt die Fälle der Nichterhebung der Steuer beim Eigentumserwerb, also dann, wenn (was auf den Gegenstandsfall zutrifft) der Erwerber (hier: T.Y.) bereits grundbürgerlicher Eigentümer geworden ist. Der Rückerwerb erfasst zwei Erwerbsvorgänge, nämlich den Eigentumserwerb des Erwerbers und den Rückerwerb des Eigentums durch den Verkäufer (VwGH 13.3.1986, 84/16/00196). Liegen aber bei einer einvernehmlichen Aufhebung einer Grundstücksschenkung die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Z 4 nicht vor, so gilt gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG diese Bestimmung für den erfolgten Rückerwerb des Eigentums am Grundstück durch L.Y "nicht sinngemäß", weshalb dieser Rückerwerb als neuerlicher Erwerbsvorgang der

Grunderwerbsteuer unterliegt. Im Ergebnis zu Recht wurde daher vom Finanzamt mit dem bekämpften Bescheid vom 10. August 2010 für den Rechtsvorgang "Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag vom 20. Juli 2010" Grunderwerbsteuer von einer (unbestritten gebliebenen) Bemessungsgrundlage vorgeschrieben. Aus dieser Festsetzung ergibt sich weiters implizit die Ansicht des Finanzamtes, dass mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen dem Antrag gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG auf "Aufhebung" des zu Erf. Nr. Zl. ergangenen Grunderwerbsteuerbescheides (betr. Schenkungsvertrag vom 20. Juli 2009 abgeschlossen zwischen L.T.Y) und auf Rückerstattung der bezahlten Grunderwerbssteuer nicht zu entsprechen ist.

Wenn auch im gegenständlichen Fall einer einvernehmlich rückgängig gemachten Grundstücksschenkung die Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG idF SchenkMG 2008 zur Anwendung kommt, bleibt im Hinblick auf das Berufungsvorbringen bloß der Vollständigkeit halber noch darauf hinzuweisen, dass entgegen der Ansicht des Bw. die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ebenfalls nicht vorliegen. Ein Erwerbsvorgang ist nämlich nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar -was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt- der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründeten Verfügungsmöglichkeiten aber weiterhin beim Erwerber verbleiben und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Eine solche Rückgängigmachung liegt somit dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen. Erfolgt somit die Rückgängigmachung, um den Verkauf des in Frage stehenden 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, so hat der Verkäufer die Möglichkeit nicht wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG 198, Rz 15).

Laut Antrag vom 6. August 2010 haben sich aufgrund erbrechtlicher Überlegungen L.T.Y entschieden, dass T.Y. das GST-Nr. 1740/3 in EZ 2, welches sie von ihrem Ehemann L.Y mit Schenkungsvertrag vom 20. Juli 2009 erhalten hatte, an diesen zurücküberträgt, damit dieser die Übertragung der beiden gleich großen Grundstücke an seine Kinder M.H.Y. vornehmen kann. Der Aufhebungs- und Rückabwicklungsvertrag zwischen L.T.Y und der Übergabevertrag des L.Y mit den beiden Kindern M.H.Y. wurden jeweils am 20. Juli 2010 und damit gleichzeitig geschlossen. Sieht man den zweifelsfrei bestehenden sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen diesen beiden Verträgen und die mit der Aufhebung des Schenkungsvertrages laut Antragsvorbringen von den Eheleuten gemeinsam verfolgte Zielsetzung, dann kann daraus schlüssig an Sachverhalt abgeleitet werden, dass bereits im

Vorfeld der vereinbarten einvernehmlichen Aufhebung zwischen den Eheleuten L.T.Y der konsistente Willen bestand, dass die Aufhebung der Grundstücksschenkung ausschließlich dazu diente, damit dieser dann die im Voraus bereits bestimmte Übertragung der beiden gleich großen Grundstücke GSt- Nr. 1740/ 3 und 1740/4 an jeweils eines seiner Kinder vornimmt. Dieser von den Vertragsparteien dem Aufhebungsvertrag zugrunde gelegte kausale Zusammenhang zwischen Aufhebung des Schenkungsvertrages und Übergabe dieser gleich großen Grundstücke jeweils an eines der beiden Kinder zeigt sich im Übrigen durch den gleichzeitigen Abschluss der beiden Verträge, wodurch dieser Kontext gewährleistet und sichergestellt wurde. Wenn daher die Aufhebung des Schenkungsvertrages und der Abschluss des Übergabsvertrages jeweils am 20. Juli 2010 gleichsam uno actu abgeschlossen/unterfertigt wurden, so hatte L.Y die Möglichkeit nicht wiedererlangt, das Grundstück außerhalb der beiden Kinder einem Dritten zu verkaufen oder zu übergeben. Die Tatbestandsvoraussetzung "rückgängig gemacht" im Sinn des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG liegt somit nicht vor. Diesem Umstand kommt allerdings im Gegenstandsfall deshalb keine entscheidende Relevanz zu, kann es doch – wie oben ausgeführt- bei einer einvernehmlich rückgängig gemachten Grundstücksschenkung wegen der (im Verhältnis zum § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG) normierten Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG zu keiner Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen.

Bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles ist gemäß § 289 Abs. 2 BAO davon auszugehen, dass die mit bekämpftem Bescheid erfolgte Grunderwerbsteuervorschreibung rechtens ist. Über die vorliegende Berufung war daher spruchgemäß abzusprechen.

Innsbruck, am 31. Mai 2011