



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. Dezember 2010 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

In dem am 5. Juli 2010 abgeschlossenen "Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag" wurde vereinbart: Schenkungsgut ist das nach Teilung des Gst1 in EZ1 laut Vermessungsurkunde entstehende und neu ausgewiesene Gst2 im Ausmaß von 346 m<sup>2</sup>. Die Alleineigentümerin A schenkt und übergibt diese neu geschaffene Liegenschaft (unbebautes Grundstück) ihrem Sohn B (= Berufungswerber, Bw). Die Übergabe hat bereits am 1. Mai 2010 stattgefunden. Die Geschenkgeberin verzichtet auf den Widerruf der Schenkung, aus welchem Grund auch immer.

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid vom 30. November 2010 dem Bw ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft von € 8.147 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 162,94 vorgeschrieben.

In einem gleichzeitig eingelangten Schreiben wurde seitens des Bw angezeigt, dass die Vertragsparteien sich nunmehr entschlossen hätten, den Schenkungs- und Dienstbarkeits-

vertrag aufzulösen und rückabzuwickeln, sodass die Schenkung nicht zustande komme. Es sei daher kein Grunderwerbsteuerbescheid zu erlassen bzw. die Grunderwerbsteuer zu beheben. Übermittelt wurde eine (undatierte) Urkunde über die "einvernehmliche Auflösung und Rückabwicklung", woraus hervorgeht:

*"I. Die Vertragsparteien Frau A ... und Herr B ... vereinbaren nunmehr einvernehmlich den Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 2.7./5.7.2010 aufzuheben und rückabzuwickeln, sodass Frau A ... auch künftig Eigentümerin des Schenkungsgutes im Sinne der Vermessungsurkunde des ... verbleibt. ..."*

*"Im Übrigen vereinbaren beide Parteien so gestellt zu werden, wie dies vor Abschluss des Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrages vom ... der Fall war. ..."*

*"III. ... Der aufgehobene und rückabgewickelte Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag ist so anzusehen als wäre dieser zu keinem Zeitpunkt abgeschlossen worden. ..."*

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 17. Dezember 2010, ErfNr, den Antrag auf Abschreibung der Grunderwerbsteuer abgewiesen und dies im Wesentlichen dahin begründet, dass die Geschenkgeberin laut Vertrag auf den Widerruf der Schenkung verzichtet habe. Eine trotzdem vereinbarte Rückgängigmachung habe keine Wirkung.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, die Behörde übersehe, dass kein Widerruf der Schenkung erfolgt sei, sondern eine einvernehmliche Auflösung des Vertrages. Diese sei jederzeit möglich und daher zivilrechtlich und abgabenrechtlich wirksam. Mangels Eigentumserwerb sei daher die Steuer gemäß § 17 GrEStG nicht festzusetzen bzw. zu beheben.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2012 wird ausgeführt: Die Schenkung könne nur einvernehmlich aufgehoben werden, wenn diese Möglichkeit im Vertrag ausdrücklich vereinbart worden sei. Der Auflösungsvereinbarung sei auch nicht zu entnehmen, dass der Schenkungsgegenstand herauszugeben gewesen sei, weshalb kein Steuererstattungsanspruch abgeleitet werden könne.

Im Vorlageantrag wird darauf repliziert, die Rechtsansicht des Finanzamtes sei völlig unrichtig. Nach der geltenden Privatautonomie herrsche Vertragsfreiheit. Ein einseitiges Abgehen vom Vertrag sei zwar nicht möglich, hingegen jederzeit jede einvernehmliche, zweiseitige Abänderung des Vertrages. Das Schenkungsobjekt sei zurückgestellt worden. Ein Eigentumsrecht sei beim Bw mangels Verbücherung ohnehin nie entstanden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Mit Erkenntnis des VfGH vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua., wurde § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI 1955/141, idgF, ("Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen Schenkungen unter Lebenden") mit Wirkung vom 31. Juli 2008 aufgehoben. Grundstückschenkungen sind damit ab 1. August 2008 grunderwerbsteuerpflichtig. Eine Grundstücksschenkung stellt ein "anderes Rechtsgeschäft" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Steuerbemessungsgrundlage ist grundsätzlich der dreifache Einheitswert (§ 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 6 Abs. 1 lit b GrEStG).

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges, d.h. das Verpflichtungsgeschäft, mit dem der Anspruch auf Übereignung entsteht. Das Verfügungsgeschäft, nämlich die Eintragung ins Grundbuch, ist dabei rechtlich ohne Belang.

Bei Schenkungen entsteht die Steuerschuld mit der Ausführung der Zuwendung, d.h. mit der Übergabe des Schenkungsgegenstandes (vgl. in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 7d zu § 8 GrEStG; vgl. auch § 18 f GrEStG).

Bei den Verkehrsteuern (wie zB der Schenkungssteuer) gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen (vgl. VwGH 30.8.1995, 95/16/0098). Die mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden (vgl. 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).

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, 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.

Nach Z 4 dieser Bestimmung wird die Steuer auf Antrag ua. nicht festgesetzt, "wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden *musste*."

Diese Bestimmung, eingefügt durch das SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85, mit Wirkung ab 1. August 2008, hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung zum Vorbild. § 33 lit a ErbStG 1955 in der Fassung des BGBl I 2005/26, in Geltung ab 29. April 2005, lautet:

"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 Erkenntnis vom 2. März 2005, G 104/04, 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.

Im Gegensatz zu den Erläuterungen zum SchenkMG wird 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 (vgl. VfGH 2.3.2005, G 104/04 zu § 33 ErbStG; siehe dazu in Fellner aaO, Rzn 49a-49b zu § 17 GrEStG).

Im Gegenstandsfalle sind nunmehr die beiden Vertragsparteien unter Punkt I. der vorgelegten (undatierten) Auflösungsvereinbarung übereingekommen, den Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 2.5./7.5.2010 *einvernehmlich* aufzuheben und rückabzuwickeln. Im Zuge des Verfahrens wurde auch mehrfach eingewendet, dass es sich um eine einvernehmliche Auflösung des Vertrages handelt. Damit steht zweifelsfrei fest, dass die Schenkung *im Einvernehmen* der Vertragsteile rückgängig gemacht wurde. Entgegen dem Dafürhalten des Bw sind aber diesfalls die Voraussetzungen nach § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG - wie oben dargelegt - nicht erfüllt. Mangels Erfüllung eines steuervernichtenden Tatbestandes kann aber durch die nachträgliche privatrechtliche Aufhebungsvereinbarung die zuvor entstandene Grunderwerbsteuerschuld nicht mehr beseitigt werden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Oktober 2012