



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D.S., Adresse, vertreten durch RA.H, vom 8. August 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Juli 2013, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Abweisungsbescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

H.S. (Anteil 743/1000) und G.S. (Anteil 257/1000) waren die beiden Miteigentümer der Liegenschaft XX bestehend aus dem GSt- Nr. 230 mit einer Fläche von 1982 m².

H.S. war Alleineigentümer der Liegenschaft YY bestehend aus dem GSt-Nr. 256 mit einer Fläche von 474 m².

Mit (notariell bekräftigten) Schenkungsvertrag vom 30. Oktober 2012 schenkten und übergaben unter Vorbehalt eines ihnen einzuverleibenden Fruchtgenussrechtes die Geschenkgeber H.S. und G.S. diese Liegenschaften samt dem auf der Liegenschaft XX befindlichen Betriebsgebäude sowie allem Zubehör und allen Rechten und Pflichten dem Geschenknehmer D.S. (= leiblicher Sohn) und dieser nahm die Schenkung dankend an und übernahm den Geschenkgegenstand. Die Geschenkgeber verzichteten in Punkt II des

Vertrages darauf, die Schenkung aus anderen als den gesetzlich zulässigen Gründen zu widerrufen. Punkt VII des Vertrages enthielt die Aufsandungserklärungen.

Der rechtliche Vertreter des Geschenknehmers hat die für diesen Schenkungsvertrag zu entrichtende Grunderwerbsteuer selbst berechnet und bereits entrichtet.

Am 25. Februar 2013 schlossen H.S./G.S. einerseits und D.S. andererseits einen (notariell bekräftigten) Aufhebungsvertrag folgenden Inhaltes:

„ 1.

Mit dem Notariatsakt des öffentlichen Notars T vom 30.10. 2012, GZ Zl., haben H.S. und G.S. die in ihrem Miteigentum stehende Liegenschaft XX bestehend aus dem GST- Nr 230 sowie die im Alleineigentum des H.S. stehende Liegenschaft YY ihrem Sohn D.S. unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes und Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes geschenkt.
Der Schenkungsvertrag ist im Grundbuch nicht durchgeführt.

2.

Die Vertragsparteien vereinbaren nunmehr, diesen Schenkungsvertrag vom 30.10.2012 zur Gänze aufzuheben und rückgängig zu machen, sodass die Geschenknehmer über die genannten Liegenschaften wieder frei verfügen können.“

Am 27. Februar 2013 stellte D.S. (im Folgenden kurz: Bw) einen Antrag gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG mit dem Begehr, mit Bescheid auszusprechen, dass die Grunderwerbsteuer für den Schenkungsvertrag vom 30. Oktober 2012 nicht festgesetzt und die bereits entrichtete Grunderwerbsteuer auf sein angegebenes Bankkonto rückerstattet wird.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 17. Juli 2013 den Antrag auf Nichtfestsetzung und Rückerstattung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer abgewiesen und dies folgendermaßen begründet:

„Dem Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG kann nicht entsprochen werden, da der Schenkungsvertrag vom 30.10.2012 mit Aufhebungsvereinbarung einvernehmlich rückgängig gemacht wird, das Grundstück somit nicht herausgegeben werden musste. Weiters verzichten die Geschenkgeber darauf, die Schenkung aus anderen als den gesetzlichen Gründen zu widerrufen (Punkt II des Schenkungsvertrages).“

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bestreitet dessen Rechtmäßigkeit im Wesentlichen mit der Begründung, beim Erwerbsvorgang vom 30. Oktober 2012 handle es sich ungeachtet der zivilrechtlichen Bezeichnung nicht um eine Schenkung im Sinne des GrEStG bzw. ErbStG, sondern nach dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlichen Begriffsbestimmung der Gegenleistung um einen Kauf im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Da

im Gegenstandsfall der Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes (Gegenleistung) den dreifachen Wert der Liegenschaft übersteige, sei dieser Erwerbsvorgang nie, auch nicht vor dem Inkrafttreten des SchenkMG 2008, eine Schenkung im Sinne des GrEStG bzw. des ErbStG gewesen. Liege somit keine Schenkung im Sinne des GrEStG, sondern vielmehr ein Kauf im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor und wurde dieser Erwerbsvorgang innerhalb der dreijährigen Frist mit Vereinbarung rückgängig gemacht, dann sei aufgrund des gegenständlichen Antrages unter Anwendung der Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 4 GrEStG die Steuer nicht festzusetzen. Da das Finanzamt seine Rechtsansicht implizit mit dem Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z. 4 GrEStG idF. SchenkMG 2008 begründete, wurden des Weiteren in der Berufung weitwendig jene Gründe ins Treffen geführt, warum die (speziellere) Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG im Verhältnis zum § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG deren Anwendbarkeit nicht derogiert bzw. anders ausgedrückt, weshalb im Gegenstandsfall die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG und nicht § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG zum Tragen komme. Zur Stützung dieser von ihm vertretenen Auffassung verwies der Bw. außerdem in einem ergänzenden Schriftsatz ausdrücklich auf Punkt 2.6 des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Februar 2009, BMF- 010206/0040-VI/5/2009.

Das Finanzamt sprach mit abweisender Berufungsvorentscheidung über diese Berufung ab und begründete seine Entscheidung auszugsweise wie folgt:

„Bei den Verkehrsteuern (wie z.B. der Schenkungssteuer) gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerschuld in der Regel nicht durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, beseitigt werden kann. Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von 3 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, mit Wirkung ab 1.8.2008, hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung zum Vorbild (§ 33 lit a Erb StG 1955, in Geltung ab 29.4.2005, lautet: „die Steuer ist zu erstatten, a) wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste;“). Damit führten nicht mehr bloß Widerruffälle nach ABGB zur Erstattung, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss. Gleichzeitig hatte der VfGH dargelegt, dass es im System des Schenkungssteuerrechts gerechtfertigt sei, bei einer Erstattung 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. Somit kann es, anders als bei sonstigen Erwerbsvorgängen (eine Schenkung stellt ein „anderes

Rechtsgeschäft“ iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar), nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn die Grundstücksschenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird.

Im Berufungsfalle wurde ein Aufhebungsvertrag vom 25.2.2013 vorgelegt, in dem unbestritten im Pkt. 2 des genannten Vertrages der Schenkungsvertrag einvernehmlich aufgehoben wird.

Aus den angeführten Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein und ist daher die Berufung abzuweisen.“

Der Bw. stellte darauf den Vorlageantrag und replizierte darin, das Finanzamt habe bei seiner Argumentation unberücksichtigt gelassen, dass sich die einvernehmliche Vertragsaufhebung nicht auf einen Schenkungsvertrag im Sinne des GrEStG, sondern auf einen entgeltlichen Erwerbsvorgang beziehe.

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 (.....).

(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.“

Abstellend auf die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung besteht ausschließlich Streit darüber, 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 gegenständlichem Aushebungsvertrag 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 Bw. begehrten Anwendbarkeit des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG die darin geforderten Tatbestandsvoraussetzungen jedenfalls vorliegen. Den Berufungsfall entscheidet daher letztendlich die Abklärung der Grundsatzfrage, für welchen „Anwendungsbereich“ diese beiden

Gesetzesbestimmungen jeweils gelten bzw. anders ausgedrückt, welche der beiden Gesetzesbestimmungen bezogen auf den vorliegenden Antrag zum Tragen kommt.

Zum besseren Verständnis des wechselseitigen Verhältnisses dieser beiden Erstattungsmöglichkeiten erscheint es vorerst angebracht, die „Entstehungsgeschichte“ des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008 darzustellen. Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. 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 dem VfGH-Erkenntnis vom 2. März 2005, G 104/04 die Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ aufgehoben wurde, hatte aufgrund des verbliebenen Gesetzestextes eine Erstattung in allen Fällen- aber auch nur dann- stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Im System des Schenkungssteuerrechtes war es nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes (E 2.3.2005, G 104/04) gerechtfertigt, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen oder freiwilligen Herausgabe des geschenkten Gegenstandes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Das ErbStG kannte somit- anders als § 17Abs. 1 Z 1 GrEStG- keinen Tatbestand, wonach die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes zur Erstattung der Steuer führt. Für den Bereich der Grunderwerbsteuer bildete daher (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 ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt. Die gegenständliche Grundstücksschenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes wäre daher als teils entgeltliches und teils unentgeltliches Rechtsgeschäft, weil der Wert der Gegenleistung

(Einräumung des Fruchtgenussrechtes) den (dreifachen) Einheitswert übersteigt, ausschließlich der Grunderwerbsteuerpflicht unterlegen gewesen. Bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation wäre somit nach der Rechtslage vor dem SchenkMG 2008 bei einer (einvernehmlich) vereinbarten Aufhebung des Rechtsgeschäftes eine Nichtfestsetzung oder Abänderung gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG zwecks „Erstattung“ der (allein) festgesetzten Grunderwerbsteuer in Betracht gekommen.

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. August 2008 um die Z 4 erweitert. Diese Bestimmung hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung zum Vorbild (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG Rz 2, Rz 49a). In der Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 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 dreifachen Einheitswert des Grundstückes schenkungssteuerrechtlich relevant war, kann die Wortfolge „da in Hinkunft auch (....) Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen“ wohl nur so verstanden werden, dass mit der neu eingefügten Z 4 jedenfalls 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“ (vgl. dazu die gegenteilige Meinung von Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG Rz 49b, aber auch Rz 34a, wobei der Bw. auf die bestehende Diskrepanz zur rechtlich unverbindlichen Auffassung des BMF in seinem ergänzenden Berufungsschriftsatz ausdrücklich hinweist).

Wie oben bereits erwähnt hat die mit SchenkMG 2008 eingefügte Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die Bestimmung des § 33 ErbStG in der bereinigten Fassung zum Vorbild. Für das System des Schenkungssteuerrechtes ist es nach dem VfGH- Erkenntnis vom 2. März 2005, G 104/04) gerechtfertigt, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu

einer einvernehmlichen oder freiwilligen Herausgabe des geschenkten Gegenstandes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Wenn daher nach den Erläuterungen zum SchenkMG durch die Einfügung der Z 4 die Möglichkeit der Erstattung oder Nichtfestsetzung auch für die „in Hinkunft“ der Grunderwerbsteuer unterliegenden Grundstücksschenkungen „eingeräumt“ wurde, dann ist die Wortfolge „das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste“ unter Beachtung der dargelegten Entstehungsgeschichte dieser Gesetzesbestimmung schlüssig dahin auszulegen, dass durch die Z 4 eine Spezialbestimmung im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG für Fälle von reinen Grundstücksschenkungen normiert wurde.

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). Die für die Annahme einer Schenkung erforderliche Unentgeltlichkeit bedeutet, dass nach dem Parteiwillen kein Entgelt erbracht wird. Sie wird durch jede synallagmatisch, konditional oder kausal verknüpfte Gegenleistung, die in einer Handlung oder Unterlassung bestehen kann und keinen Vermögenswert haben muss, ausgeschlossen (siehe OGH 27.1.2009, 8 Ob 3/09p). Im Gegenstandsfall ist mit der „Schenkung“ des Grundstückes synallagmatisch und kausal die Einräumung des Fruchtgenussrechtes auf den Geschenkgegenstand und die Einverleibung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes verbunden. Nach dem Parteiwillen hat im Wert des eingeräumten Fruchtgenussrechtes der Beschenkte ein Entgelt erbracht. Dieses Entgelt schließt die für die Annahme einer Schenkung erforderliche Unentgeltlichkeit aus. Im Übrigen ist im Gegenstandsfall der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes (=Gegenleistung) unstrittig höher als der halbe Verkehrswert der Liegenschaft, weshalb bei analoger Anwendung der positivrechtlich für die Abgrenzung von Kauf und Tausch angeordneten Absorptionstheorie (§ 1055 ABGB) dieses überwiegend entgeltlich erfolgte gemischte Rechtsgeschäft einheitlich nach dem Vertragstyp Kauf zu behandeln ist. Im Ergebnis war damit der diesbezügliche Berufungseinwand, es liege keine Schenkung, sondern Kauf vor, berechtigt.

Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet an Sachverhalt, dass mit der Übertragung der schenkungsgegenständlichen Liegenschaft synallagmatische die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes verknüpft war. Dieses Fruchtgenussrecht bildete nach dem Parteiwillen die kausale Gegenleistung für die Grundstücksüberlassung. Bei diesem als Schenkungsvertrag bezeichneten Erwerbsvorgang handelt es sich somit unbestritten um ein teils entgeltliches und teils unentgeltliches Rechtsgeschäft. Eine solche gemischte Schenkung besteht aus einem

Kauf und einer Schenkung (vgl. Stanzl in Klang² IV/1 594, OGH vom 19.1.1976, 6 Ob 786/77, JBI 1978, 645, VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Die gemischte Schenkung ist als einheitliches Geschäft zu beurteilen (OGH vom 14.3.1979, 1 Ob 505,506/79). An Sachverhalt steht des Weiteren außer Streit, dass der kapitalisierte Wert des eingeräumten Fruchtgenussrechtes (= Gegenleistung) höher war als der halbe Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft. Da die gemischte Schenkung als einheitliches Geschäft zu beurteilen ist, stellt zivilrechtlich der in Frage stehende überwiegend gegen Entgelt vereinbarte Erwerbsvorgang einen Kauf und nicht eine Grundstückschenkung dar. Wenn daher in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage die mit SchenkMG 2008 vorgenommene Einfügung 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 erreichen und 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.

Dem Gegenstandsfall liegt keine „Grundstücksschenkung“ zugrunde, liegt doch die vereinbarte Gegenleistung über dem halben Verkehrswert der „geschenkten“ Liegenschaft, weshalb zivilrechtlich von einem überwiegend entgeltlichen Erwerbsvorgang auszugehen ist. Entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamtes kommt deshalb hinsichtlich der beantragten Erstattung die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG, nicht aber § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG in Betracht. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles entschieden, besteht doch für den Fall der Anwendbarkeit des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG kein Streit darüber, dass der Erwerbsvorgang vom 30. Oktober 2012 mit dem Aufhebungsvertrag vom 25. Februar 2013 und somit innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung (einvernehmlich) rückgängig gemacht und damit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorliegen.

Im Ergebnis liegt die Rechtswidrigkeit des bekämpften Abweisungsbescheides darin begründet, dass das Finanzamt zu Unrecht vom Vorliegen eines Falles gemäß § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG ausgegangen ist was bei Anwendung dieser Gesetzesbestimmung dazu führte, dass wegen Nichtzutreffen der darin geforderten Tatbestandsvoraussetzungen der in Frage stehende Antrag iSd § 17 Abs. 4 GrEStG mit Bescheid abgewiesen wurde. Der Unabhängige Finanzsenat teilt hingegen den Standpunkt des Bw, dass auf den vorliegenden Fall die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG anzuwenden ist. Unbestritten blieb in diesem Zusammenhang das Vorliegen der diesbezüglich geforderten Tatbestandsvoraussetzungen. Über die Berufung gegen den Abweisungsbescheid war demzufolge spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Dezember 2013