

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr, vertreten durch die StbGmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05. März 2015, Erf.- Nr. Zl./2012, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG 1987 hinsichtlich Abänderung der mit Bescheid vom 23. April 2012 bereits festgesetzten Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Y (geb. GT1) überließ und übertrug mit Übergabsvertrag vom T.M 2012 die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ 1, Grundbuch 2, bestehend aus Gst. 199/10 im grundbücherlichen 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 TM 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 T.M .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 TM .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 T.M .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 grundbücherlich 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 T.M .2012 vereinbarten Rechte und Pflichten ist Y mit TM .2015 wiederum in dieselbe Eigentümerstellung der Liegenschaft in EZ 1 getreten, wie vor der Übergabe mit Übergabsvertrag vom T.M .2012.“

Mit Schreiben vom 4. März 2015 stellte X (im Folgenden: Bf.) unter Verweis auf die angezeigte Aufhebungsvereinbarung vom TM 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 TM 2015 sei der Übergabsvertrag vom T.M 2012 einvernehmlich aufgehoben worden und deshalb bestehe der Anspruch auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom T.M 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. § 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 geschenkten 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 Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.“

2. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass mit Übergabsvertrag vom T.M 2012 Y eine Liegenschaft samt Wohnhaus seiner Tochter X überlassen hat. Als Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft räumte X ihren Eltern Y (geb. GT1) und Z (geb. GT2) das (jeweils) lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht (Wohnungsgebrauchsrecht) an dieser Liegenschaft bzw. dem darauf befindlichen Wohnhaus ein. Für Steuerbemessungszwecken wurde von den Vertragsparteien festgehalten, dass der dreifache Einheitswert 321.000 € beträgt und das Wohnungsgebrauchsrecht mit monatlich 700 € zu bewerten ist. Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 23. April 2012 für diesen Erwerbsvorgang vom Wert des Grundstückes in Höhe von 321.300 € die Grunderwerbsteuer mit 6.426 € festgesetzt. Mit der Vereinbarung vom TM 2015 wurde der Übergabsvertrag vom T.M 2012 einvernehmlich zur Gänze aufgehoben und rückabgewickelt. Mit Schreiben vom 4. März 2015 wurde unter Verweis auf die angezeigte Aufhebungsvereinbarung vom TM 2015 der Antrag auf Abänderung der für den einvernehmlich aufgehobenen und rückabgewickelten Übergabsvertrag vom T.M 2012 festgesetzten Grunderwerbsteuer auf Null € und Rückzahlung der von X für diesen Übergabsvertrag entrichteten Grunderwerbsteuer gestellt. Mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid vom T.M 2015 hat das Finanzamt den Antrag gemäß § 17 GrEStG auf Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 23. April 2012 abgewiesen mit folgender Begründung: „*Da die Liegenschaft zum überwiegenden Teil unentgeltlich übertragen wurde ist eine Aufhebung steuerlich nicht möglich. Bei der vorliegenden Vereinbarung handelt es sich um ein weiteres grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft. Zuwendung Tochter an Vater.*“

3. Im Beschwerdefall besteht im Wesentlichen Streit darüber, ob das Finanzamt bei gegebener Sachverhaltskonstellation zu Recht von einem Anwendungsfall der Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987 ausgegangen ist. Unstrittig blieb hingegen, dass mit der Vereinbarung vom TM 2015 der Übergabsvertrag einvernehmlich aufgehoben und rückabgewickelt wurde und damit die im § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987 normierte Tatbestandsvoraussetzung „ *aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste* “ nicht erfüllt ist. Weiters steht außer Zweifel, dass im Fall der Anwendung des von der Bf. beantragten § 17 Abs. 1 Z **1** GrEStG 1987 sämtliche darin geforderten Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen würden. Über die Rechtmäßigkeit des bekämpften Abweisungsbescheides entscheidet damit die Abklärung der Frage, welche der beiden Gesetzesbestimmungen auf den Beschwerdefall anzuwenden war.

4. Zum besseren Verständnis des jeweiligen Anwendungsbereiches dieser beiden in Frage stehenden Erstattungsmöglichkeiten (Begünstigungsbestimmungen) erscheint es vorerst angebracht, die „Entstehungsgeschichte“ des § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008 darzustellen. Einleitend ist festzuhalten, dass für die sogenannten Verkehrsteuern der Grundsatz gilt, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen (vgl. VwGH 30.08.1995, 95/16/0098, VwGH 25.05.2000, 2000/16/0066-0071). Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie – wie etwa nach § 17 GrEStG 1987 oder nach § 33 ErbStG- einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (VwGH 26.02.1981, 15/0439/80, VwGH 30.08.1995, 94/16/0295 und VwGH 30.04.2003, 2003/16/008). Für den Bereich der Schenkungssteuer enthielt § 33 lit. a ErbStG Bestimmungen, nach denen bei Schenkungen die Erstattung der (mit Bescheid festgesetzten oder im Wege der Selbstberechnung entrichtete) 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 insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste“. Im System des Schenkungssteuerrechtes war es nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes (E 02.03.2005, G 104/04, siehe auch ÖStZ 2005, Seite 244f, Artikel- Nr. 476) 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. Damit kam es also nach der bereinigten Gesetzeslage nicht zur Erstattung, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird. Das ErbStG kannte somit- anders als § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987- keinen Tatbestand, wonach die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes zur Erstattung der Steuer führt.

Für den Bereich der Grunderwerbsteuer bildete hingegen (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) eine Vereinbarung zwischen denselben Vertragspartnern über die einvernehmliche Aufhebung des Erwerbsvorganges einen Grund für eine beantragte Nichtfestsetzung oder für eine 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 (Grunderwerbsteuer) ausgeschlossen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung überstieg.

Im Zusammenhang mit der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde mit Art. 3 Z 1 SchenkMG 2008 die bisherige Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF. BGBI. I Nr. 309/1987 vollkommen "gestrichen", mit Art. 3 Z 3 SchenkMG 2008 die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 dahingehend geändert, dass das Wort "soweit" durch "wenn" ersetzt und zusätzlich die Wortfolge "oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes" angefügt wurde. Zusätzlich wurde mit Art. 3 Z 9 SchenkMG 2008 in § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 mit Wirkung vom 1. August 2008 die Z 4 neu eingefügt. Diese Bestimmung hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung (Kundmachung BGBI I Nr. 2005/26) zum Vorbild (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG 1987, Rz 2 und Rz 49a). In der Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 steht hinsichtlich der Einfügung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 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 auf diese Erwerbsvorgänge eingeräumt .“

Wenn aber bislang nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF vor dem SchenkMG 2008 bei Annahme (siehe dazu 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 dreifache Einheitswert des Grundstückes schenkungssteuerrechtlich relevant war und diese bisherige Rechtslage dem BMF zweifellos bekannt war, kann die Wortfolge in der Regierungsvorlage „ *da in Hinkunft auch (....) Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen* “ wohl nur so verstanden werden, dass mit der neu eingefügten Z 4 auch für (reine) Grundstücksschenkungen unter den angeführten Voraussetzungen nunmehr eine Erstattungsmöglichkeit eingeräumt wird.

In diesem Sinn verstanden wird (davon gehen die Erläuterungen zum SchenkMG 2008 aus) mit Z 4 die Erstattungsmöglichkeit auf Grundstücksschenkungen „ausgedehnt“

Nach Meinung von Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG 1987 Rz. 49b wird im Gegensatz zu den Erläuterungen zum SchenkMG 2008 mit § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 die Erstattungsmöglichkeit nicht auf Grundstücksschenkungen ausgedehnt, sondern vielmehr als Spezialbestimmung im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 auf die Fälle eingeschränkt, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Grundstück herausgeben muss. Anders als bei den sonstigen Erwerbsvorgängen kann es somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn die Grundstücksschenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (mit Verweis auf VfGH 2. März 2005, G 104/04, zu § 33 ErbStG).

5. Bildet im Verhältnis zum § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die lex specialis, und schränkt diese Spezialbestimmung für Grundstücksschenkungen die Erstattungsmöglichkeit auf jene Fälle ein, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss, dann ist im Beschwerdefall vorerst nach bürgerlich- rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob die Übergabe der bebauten Liegenschaft gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes überhaupt eine Grundstücksschenkung war. An Sachverhalt steht außer Zweifel, dass laut Übergabsvertrag vom T.M 2012 mit der Übertragung der Liegenschaft samt darauf errichtetem Wohnhaus synallagmatisch die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes verknüpft war. Dieses Wohnungsgebrauchsrecht bildete nach dem Parteiwillen die kausale Gegenleistung für die Grundstücksüberlassung. Bei diesem als Übergabsvertrag bezeichneten Rechtsvorgang handelt es sich, wie nachstehend noch zu begründen sein wird, um ein teils entgeltliches und teils unentgeltliches Rechtsgeschäft. Unstrittig beträgt der dreifache Einheitswert der Liegenschaft 321.300 € und der monatliche Wert des Wohnungsgebrauchswertes wurde mit 700 € angegeben. Der nach § 16 BewG auf das Ableben der beiden berechtigten Elternteile errechnete Kapitalwert des lebenslangen Wohnungsgebrauchsrechtes ergab einen Barwert von 140.062,89 €. Der Kapitalwert der vereinbarten Gegenleistung war damit sogar geringer als die Hälfte des dreifachen Einheitswertes. Diesbezüglich ist zu erwähnen, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 in der durch das SchenkMG 2008 (Außerkrafttretendatum: 30. Mai 2014) geänderten Fassung hinsichtlich der Art der Steuerberechnung normierte, dass sowohl bei „einer nicht vorhandenen Gegenleistung“ als auch „wenn die Gegenleistung geringer ist als der dreifache Einheitswert des Grundstückes“ die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen ist. Hinsichtlich der steuerlichen Bemessungsgrundlage stellte somit diese gesetzliche Bestimmung eine solcherart geringe Gegenleistung einer nicht vorhandenen Gegenleistung gleich. Des Weiteren ist zu bedenken, dass es eine Erfahrungstatsache ist, dass der festgestellte Einheitswert nur einen geringen Bruchteil (ca. 1/8 bis 1/10, siehe Bruckner in SWK 35/36/2000, S 813) des Verkehrswertes (gemeinen Wertes) beträgt. Unter Beachtung

des Angehörigenverhältnisses Vater- Tochter und dieses offbaren Missverhältnisses zwischen Leistung (Verkehrswert der Liegenschaft ca. 8 bis 10 fache des Einheitswertes) und Gegenleistung (Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechtes) kann aufgrund dieser objektiven Umständen schlüssig gefolgert werden, dass der Vater, der die höherwertige Leistung erbrachte, die Bereicherung der Tochter gewollt und beiden Vertragsparteien der doppelte Charakter des Rechtsgeschäftes als teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich bewusst gewesen ist. Dass die beiden Vertragsteile Leistung und Gegenleistung als subjektiv inäquivalent angesehen haben, ergibt sich im Übrigen aus dem Inhalt des Übergabsvertrags selbst, haben sie doch unter Punkt VI ausdrücklich erklärt, dass sie den Vertrag zum Wert der besonderen Vorliebe geschlossen und auf eine Anfechtung dieses Vertrages aus welchem Grund auch immer verzichten. War somit den beiden Vertragsteilen der doppelte Charakter des Erwerbsvorganges bewusst, nämlich dass der Vater mit dem in Frage stehenden Übergabsvertrag die Liegenschaft teils entgeltlich und teils unentgeltlich seiner Tochter überträgt, dann ist hinsichtlich dieses Rechtsgeschäftes (Übergabsvertrages) vom Vorliegen einer gemischten Schenkung auszugehen. Eine gemischte Schenkung besteht aus einem Kauf und einer Schenkung (vgl. Stanzl in Klang² IV/1 594, OGH vom 19.01.1976, 6 Ob 766/77, JBI 1978,645, VwGH 21.04.1983, 82/16/0172). Die gemischte Schenkung ist zivilrechtlich als einheitliches Geschäft zu beurteilen, das nicht in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zerrissen werden darf (OGH vom 14.03.1979, 1 Ob 505, 506/79 und Koziol/ Welser, Bürgerliches Recht, Band II¹³, Seite 14 und 194f). Dies führt dazu, dass die gemischte Schenkung bei Überwiegen des Entgeltcharakters (= Gegenleistung beträgt mehr als 50 % des Verkehrswertes des Schenkungsgegenstandes) insgesamt einheitlich als Kauf und im gegenteiligen Fall als Schenkung zu betrachten ist.

6. Wurde aber – wie oben bereits ausgeführt- mit dem SchenkMG 2008 die bisherige Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 gestrichen und normiert die mit dem SchenkMG 2008 in den Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes eingefügte gesetzliche Regelung des § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987, die dem § 33 ErbStG in der bereinigten Fassung nachgebildet wurde, für Grundstücksschenkungen eine Erstattungsmöglichkeit bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung “wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste“, dann ist konsistent die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987 im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z **1** GrEStG 1987 dahin auszulegen, dass mit dieser Spezialbestimmung zum einen die Erstattungsmöglichkeit auf reine Grundstücksschenkungen und auf solche gemischte Grundstücksschenkungen, deren Gegenleistung nicht den halben Verkehrswert der Liegenschaft erreichen und deshalb aufgrund der Einheitstheorie zivilrechtlich als Schenkung zu behandeln sind, ausgedehnt wurde. Zum anderen aber schränkt § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987 bei Grundstücksschenkungen tatbestandsmäßig die Erstattungsmöglichkeit auf solche Fälle ein, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss. Anders als bei den sonstigen Erwerbsvorgängen

kann es somit nicht zur Erstattung kommen, wenn eine Grundstücksschenkung im dargelegten Sinn vorliegt und diese Schenkung (Erwerbsvorgang) einvernehmlich rückgängig gemacht wird.

7. Das Vorgesagte zusammenfassend entscheidet den vorliegenden Beschwerdefall somit Folgendes: Das Angehörigenverhältnis Vater- Tochter und das offbare Missverhältnis zwischen Leistung (Verkehrswert der Liegenschaft) und Gegenleistung (Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechtes) rechtfertigt die Annahme, dass den beiden Vertragsparteien der doppelte Charakter dieses Übergabsvertrages als teils entgeltliches und teils unentgeltliches Rechtsgeschäft bewusst gewesen ist und beide Vertragsteile die teilweise Unentgeltlichkeit des Vertrages gewollt (=Schenkungsabsicht) und zumindest implizit durch die Vertragspunkte VI und VII auch zum Ausdruck gebracht haben. Wenn nämlich erfahrungsgemäß der festgestellte Einheitswert nur einen Bruchteil von ca. 1/8 bis 1/10 des Verkehrswertes beträgt, dann kann schlüssig gefolgt werden, dass den Vertragsparteien bei deren Angabe des dreifachen Einheitswertes und des monatlichen Wertes von 700 € des Wohnungsgebrauchsrechtes durchaus bekannt war, dass bei einem nach § 16 BewG zu ermittelnden Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechtes von 140.062,89 € und einem dreifachen Einheitswert von 321.300 € ein offbares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorlag und damit Einverständnis der Vertragsparteien (Vater- Tochter) über die teilweise Unentgeltlichkeit der vereinbarten Grundstückstransaktion bestand. Im Übergabsvertrag vom T.M 2012 liegt daher eine gemischte Schenkung vor, die zivilrechtlich nach der Rechtsprechung des OGH als einheitliches Rechtsgeschäft zu beurteilen ist. Des Weiteren lässt das Verhältnis der Verkehrswerte von Leistung und Gegenleistung keinen Zweifel daran bestehen und spricht schlüssig dafür, dass diese Grundstücksübertragung gegen Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes überwiegend unentgeltlich vorgenommen wurde und deshalb zivilrechtlich einheitlich als Schenkung zu behandeln ist. Das Vorliegen einer gemischten Schenkung und das Überwiegen des unentgeltlichen gegenüber dem entgeltlichen Teil dieses einheitlichen Rechtsgeschäftes wurde im Übrigen anlässlich einer Vorhaltbeantwortung (Schreiben vom 27. April 2016) von der Bf. ausdrücklich bestätigt und damit sachverhaltsmäßig außer Streit gestellt. Bezogen auf (reine bzw. überwiegend unentgeltlich gemischte) Grundstücksschenkungen schränkt aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 die lex spezialis bildende Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 die Erstattungsmöglichkeit auf die Fälle ein, 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 eine Grundstücksschenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (siehe dazu nochmals Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG 1987, Rz. 49b unter Verweis auf VfGH vom 2. März 2005, G 104/04, zu § 33 ErbStG).

8. Hinsichtlich des in Frage stehenden Verhältnisses der Geltungsbereiche dieser beiden gesetzlichen Regelungen wird im Schreiben vom 27. April 2016 als im Vorlageantrag angekündigte rechtliche Ergänzung die Auffassung vertreten, die für Grundstücksschenkungen mit dem SchenkMG 2008 eingefügte Begünstigungsbestimmung des § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987 schränke im Verhältnis zu jener des § 17 Abs. 1 Z **1** GrEStG 1987 nicht die Erstattungsmöglichkeiten ein, sondern erweiterte diese vielmehr. Der Schlüssigkeit dieses Vorbringens steht Folgendes entgegen. Wie eingangs schon ausgeführt, erfüllten unentgeltliche Rechtsgeschäfte (und damit Grundstücksschenkungen) bereits vor dem SchenkMG 2008 den Tatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 "**oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründete**", waren jedoch wegen der ausdrücklichen Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF vor dem SchenkMG 2008 von der Grunderwerbsteuer befreit. Mit dem SchenkMG 2008, BGBI. I Nr. 85/2008 wurde zum einen unter Punkt 1 diese bisher ua. "für Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955" bestehende Befreiungsbestimmung gestrichen (aufgehoben) und zum anderen unter Punkt 9 dem § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 die Z **4** mit dem Wortlaut " wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste und....." angefügt. Bereits vor dem SchenkMG 2008 verwirklichten somit Grundstücksschenkungen den Tatbestand eines Erwerbsvorganges iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, waren aber wegen der (mit SchenkMG 2008 nunmehr "aufgehobenen") Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF BGBI. I Nr. 309/1987 bislang von der Grunderwerbsteuerpflicht befreit. Infolge des im SchenkMG 2008 festgelegten Entfalles dieser Befreiungsbestimmung unterliegen nunmehr auch die Grundstücksschenkungen der Grunderwerbsteuerpflicht. Dies führt zu Ergebnis, dass ab Wegfall dieser Befreiungsbestimmung auch bei einer Grundstücksschenkung als jetzt grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang eine "Nichtfestsetzung oder Abänderung der Grunderwerbsteuer" überhaupt in Frage kommt und damit dem Grunde nach auch für Grundstücksschenkungen die Möglichkeit einer Erstattung nach der Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 möglich wurde. Diesbezüglich kann wohl unzweifelhaft davon ausgegangen werden, dass dem Gesetzgeber durchaus bekannt war, dass als konsistente Folge der Streichung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF BGBI. Nr. 309/1987 auf eine Grundstücksschenkung als "Erwerbsvorgang" bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen die Begünstigung gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 in Betracht kommt. Wenn sich daher der Gesetzgeber bei Kenntnis dieser bestehenden Rechtslage dazu veranlasst sah, mit dem SchenkMG 2008 im § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 noch die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987, welche dem § 33 ErbStG in der bereinigten Fassung des VfGH-Erkenntnisses vom 2. März 2005, G 104/04 nachgebildet war, anzufügen, dann ist schlüssig davon auszugehen, dass mit der Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z **4** GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008 im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z **1** GrEStG 1987 bezogen auf Grundstücksschenkungen nicht noch eine weitere (zusätzliche)

Erstattungsmöglichkeit gesetzlich geschaffen werden sollte, sondern vielmehr durch diese für Grundstücksschenkungen normierte spezielle Bestimmung (gleich dem § 33 lit. a ErbStG in der geänderten Fassung) die Erstattung auf solche Fälle beschränkt wurde, in denen der Beschenkte das Grundstück aufgrund eines in der Schenkung ursächlich liegenden Rechtsanspruches (und damit wider seinen Willen) herausgeben muss. Es liegt aber durchaus im sachlich gerechtfertigten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und erscheint damit verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn er korrespondierend mit der bislang für (Grundstücks-)Schenkungen im § 33 lit a ErbStG idF. BGBI. I Nr. 26/2005 enthaltenen verfassungskonformen Erstattungsregelung nunmehr auch für Grunderwerbsteuer durch die neu eingefügte Begünstigungsbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 die Erstattungsmöglichkeit ausschließlich für solche Fälle einräumt, in denen der Geschenknehmer das Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgeben muss. Entgegen der Rechtsauffassung der Bf. kommt daher im Fall einer Grundstücksschenkung eine Erstattung (Nichtfestsetzung oder Abänderung der Grunderwerbsteuer) ausschließlich nach der auf Grundstücksschenkungen anzuwendenden speziellen Begünstigungsbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987, nicht hingegen zusätzlich auch noch nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, in Betracht. War somit die mit Übergabsvertrag vom T.M 2012 vereinbarte Grundstücksübertragung gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes aufgrund des überwiegend unentgeltlichen Teiles dieser gemischten Schenkung einheitlich als Grundstücksschenkung zu beurteilen, dann rechtfertigt diese Zuordnung die Schlussfolgerung, dass entgegen dem Beschwerdevorbringen auf die beantragte Abänderung der bereits festgesetzten Grunderwerbsteuer die speziell für Grundstücksschenkungen normierte Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 anzuwenden ist. Damit ist das Schicksal des Beschwerdefalles entschieden. Nach dem klaren und zu keinem Zweifel Anlass gebenden Wortlaut der Aufhebungsvereinbarung wurde von den Vertragsparteien der Übergabsvertrag einvernehmlich aufgehoben und der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht. Musste somit die Bf. das geschenkte Grundstück nicht aufgrund eines Rechtsanspruches (oder anders ausgedrückt: wider ihren Willen) herausgegeben, dann liegt diese für eine Erstattung gemäß § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 geforderte Tatbestandsvoraussetzung nicht vor. Zutreffend hat demzufolge das Finanzamt auf die einvernehmlich rückgängig gemachten Grundstücksschenkung die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 (und nicht wie von der Bf. begehrt § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987) angewandt was im Ergebnis dazu führte, dass mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung "aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste" der gestellten Antrag auf Abänderung der mit Bescheid vom 23. April 2012 festgesetzten Grunderwerbsteuer auf Null € mit dem angefochtenen Bescheid abzuweisen war.

Über die vorliegende Beschwerde war somit spruchgemäß zu entscheiden.

8. Zulässigkeit der Revision

Eine Revision gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B- VG zulässig, war doch mit dem Erkenntnis eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Davon ist deshalb auszugehen, liegt doch zur Frage des (grundsätzlichen) Anwendungsbereiches der hinsichtlich Grundstücksschenkungen durch das SchenkMG 2008 neu eingefügten Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG für den Fall der einvernehmlichen Rückgängigmachung der Grundstücksschenkung (hier: Vorliegen einer gemischtem Schenkung, die wegen des Überwiegens des unentgeltlichen Teiles zivilrechtlich einheitlich als Schenkung zu werten war) bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

Innsbruck, am 3. Mai 2016