

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Dr. Berthold Riedl, Herzog Leopold Straße 10, 2700 Wiener Neustadt, über die Beschwerde vom 06.10.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29.09.2014, ErfNr. GZ betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 21. März 2012 schenkte GG (Beschwerdeführer) als Geschenkgeber an GN als Geschenknehmerin die in seinem Eigentum stehenden zwei Sechstelanteile an der Liegenschaft EZ x im Ausmaß von 372 m². Die Übergabe des Vertragsobjektes galt mit Unterfertigung des Vertrages als erfolgt. Die Steuer für diesen Erwerbsvorgang wurde vom steuerlichen Vertreter selbst berechnet und entrichtet.

Mit Kaufvertrag vom 3. September 2014 verkaufte GN an GG die zwei Sechstelanteile an der Liegenschaft EZ x um den Kaufpreis von EUR 700.000. Der Käufer verpflichtete sich den Kaufpreis sowie die Grunderwerbsteuer iHv EUR 24.500 binnen zwei Wochen nach Vertragsunterfertigung treuhändig zu hinterlegen.

Unter Punkt Zehntens des Kaufvertrages wurde auszugsweise folgendes festgestellt:
"Die Verkäuferin hat den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteil mit Schenkungsvertrag vom 21.3.2012 erworben. Gegenständlicher Kaufvertrag dient der Rückabwicklung des vorbezeichneten Erwerbsvorganges. Die Vertragsparteien beantragen die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG für gegenständlichen Kaufvertrag sowie die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang vom 21.3.2012".

Mit Bescheid vom 29.9.2014 wurde dem Beschwerdeführer für den Kaufvertrag vom 3.9.2014 Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 24.500 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, dass die verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsanteile mit Schenkungsvertrag vom 21.3.2012 ohne Gegenleistung erworben worden seien. Für

den Rückerwerb durch den Kaufvertrag vom 3.9.2014 sei jedoch eine Gegenleistung in Höhe von EUR 700.000 vereinbart worden, weshalb der Antrag gemäß § 17 GrEStG abzuweisen sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides und die Nichtfestsetzung der Steuer gemäß § 17 GrEStG beantragt. Der gegenständliche Kaufvertrag diene der Rückabwicklung des Schenkungsvertrages. Zweck der Gesetzesbestimmung des § 17 GrEStG sei es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten wieder beseitigt werden würden. Dieses Tatbestandsmerkmal sei vollständig erfüllt. Ob die Beseitigung der Auswirkungen entgeltlich, unentgeltlich oder zu anderen Konditionen als die ursprüngliche Übertragung erfolge, sei nach Meinung des Beschwerdeführers irrelevant, zumal der Gesetzgeber keine Wertgleichheit der Übertragungshandlungen verlangen würde.

Mit Vorhalt vom 8.4.2015 wurde der Beschwerdeführer ersucht, bekannt zu geben, aus welchen Gründen die seinerzeitige Schenkung rückgängig gemacht worden sei und für die Rückgängigmachung ein Kaufpreis in Höhe von EUR 700.000 zu leisten gewesen wäre. In Beantwortung dieses Vorhalts stellte der Beschwerdeführer fest, § 17 GrEStG sehe nicht vor, dass die Inanspruchnahme dieser Befreiungsbestimmung einer Begründung bedürfe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.2.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Aufhebung des bereits grundbücherlich durchgeföhrten Schenkungsvertrages vom 21.3.2012 stelle selbst einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar. Die Schenkung sei ohne Gegenleistung, der Kaufvertrag jedoch mit einer Gegenleistung iHv EUR 700.000 erfolgt. Der vereinbarte Kaufpreis stelle somit die Gegenleistung für die vereinbarte Rückabwicklung einer Schenkung dar und sei daher grunderwerbsteuerpflichtig. Im vorliegenden Fall seien die wirtschaftlichen Auswirkungen nicht beseitigt sondern beibehalten worden. Der Wert des Grundstückes verbleibe in Form des geleisteten Kaufpreises weiterhin bei der seinerzeitigen Geschenknehmerin. Dies entspreche nicht dem Zeck des § 17 GrEStG.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde behauptet, dass die Ausführungen des Finanzamtes unzutreffend seien, der ständigen Judikatur des VwGH und einem Erlass des BMF widersprechen würden. Bei Ansprüchen gemäß § 17 GrEStG handle es sich um selbstständige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen würden. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers komme es dabei, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des § 17 GrEStG vorliege, nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innegehabt habe, durch einen der in § 17 Abs. 1 GrEStG genannten Rechtsvorgänge wieder erlange. Mit dem gegenständlichen Kaufvertrag seien die Grundstücksanteile wieder in die Verfügungsmacht des Geschenkgebers gelangt. Der durch den Schenkungsvertrag begründete Erwerbsvorgang sei innerhalb von drei Jahren durch einen weiteren Erwerbsvorgang - nämlich den Kaufvertrag vom September 2014

- rückgängig gemacht worden. An der Steuerfreiheit vermöge auch der Umstand, dass ein Betrag von EUR 700.000 bei der vormaligen Geschenknehmerin verblieben sei, nichts zu ändern. Abschließend wird die Rückzahlung der für den Kaufvertrag bereits bezahlten Grunderwerbsteuer iHv EUR 24.500 sowie die Rückerstattung der für den Schenkungsvertrag entrichteten Steuer iHv EUR 933,48 beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

In Streit gezogen ist im konkreten Fall die Frage, ob bei gegebener Sachverhaltskonstellation von einem Fall des § 17 GrEStG auszugehen ist.

Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist der – mit bekämpftem Bescheid vom 29.9.2014 abgewiesene - Antrag des Beschwerdeführers gemäß § 17 GrEStG auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag vom 3.9.2014.

Die begehrte Erstattung der für den Schenkungsvertrag vom 21.3.2012 entrichteten Grunderwerbsteuer ist nicht verfahrensgegenständlich.

§ 17 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309 idgF, lautet auszugsweise:

"(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 ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste (SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85 ab 27.6.2008).

(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.

(5) Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist."

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 gelten für alle Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den

Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der gesetzlich normierten Frist wieder (vollständig) beseitigt werden. § 17 verfügt daher die grundsätzliche Steuerfreiheit *rückgängig gemachter* Erwerbsvorgänge. Das entspricht auch *der* materiellen Zielsetzung des Grunderwerbsteuergesetzes, den Grundstücksverkehr und nicht bloße (zu Verträgen verdichtete) Absichten zu besteuern. Ist der Erwerbsvorgang fehlgeschlagen und wird er wieder rückgängig gemacht, erweist sich seine vorgängige Besteuerung eben als unbegründet (VfGH 20.6.1986, G 229/85).

Bei den Verkehrsteuern 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; 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).

Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang allerdings nur dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit *der* Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern *der* Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss inne hatte (VwGH 28.9.2000, 97/16/0326). Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (VwGH vom 30. April 2003, Zlen. 2000/16/0094, 0095).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einer Vielzahl von Erkenntnissen (vgl. VwGH vom 21.1.1998, 97/16/0345; VwGH 27.1.2000, 99/16/0481) dargetan, dass ein Erwerbsvorgang dann nicht rückgängig gemacht werde, wenn *der* Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit nach dem Schuldrecht erlaube - der Form nach aufgehoben wird, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und *der* Verkäufer seine ursprüngliche, freie Rechtsstellung nicht wiedererlangt.

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in *der Rückstellung der Gegenleistung*, die *der* erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (VwGH 30.6.2005, 2005/16/0094).

Im konkreten Fall wurde im Punkt "Zehntens" des Kaufvertrages vom 3.9.2014 vereinbart, dass der gegenständliche Kaufvertrag der Rückabwicklung des Schenkungsvertrages vom 21.3.2012 dient.

Wesentliche Voraussetzung für eine tatsächliche Rückgängigmachung des Vertrages ist einerseits der Wegfall der Verfügungsmöglichkeit des Erwerbers über das Grundstück und andererseits die Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung des Veräußerers.

Mit dem Kaufvertrag vom 3.9.2014 hat der Beschwerdeführer als ursprünglicher Geschenkgeber die Liegenschaftsanteile gegen eine Kaufpreiszahlung in Höhe von EUR 700.000 wieder erworben. Wenngleich der Beschwerdeführer durch den Kaufvertrag wieder die Verfügungsmöglichkeit über die verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsanteile erworben hat, ist der für diesen Rückerwerb entrichtete Kaufpreis bei der ursprünglichen Geschenknehmerin und jetzigen Veräußerin verblieben. Durch diese Kaufpreisentrichtung an die seinerzeitige Geschenknehmerin und nunmehrige Veräußerin fand allerdings keine Wiedererlangung der Rechtsstellung bzw. Wiederherstellung des früheren Zustandes statt. Es wurde keineswegs jener rechtliche und tatsächliche Zustand hergestellt, der vor dem ersten Erwerbsvorgang (Schenkungsvertrag) bestand. Mit der Kaufpreisentrichtung wurden die wirtschaftlichen Auswirkungen von den Beteiligten nicht beseitigt sondern beibehalten. In Form des geleisteten Kaufpreises bleibt der Wert des Grundstückes weiterhin bei der ursprünglichen Geschenknehmerin. Dem Argument des Beschwerdeführers, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen der ursprünglichen Übertragung vollständig beseitigt worden wären, kann im Lichte dieser Ausführungen keine Bedeutung beigemessen werden.

Dass der Schenkungsvertrag innerhalb von drei Jahren zwischen denselben Vertragsparteien aufgehoben wurde und eine grundbücherliche Durchführung erfolgte, reicht allein für eine "Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges" im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht aus.

Im vorliegenden Beschwerdefall fand mit Kaufvertrag vom 3.9.2014 der Rückerwerb der Liegenschaftsanteile durch den Beschwerdeführer statt. Mit diesem Kaufvertrag wurde ein neuerlicher grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht, weshalb das Finanzamt mit gegenständlich bekämpftem Bescheid völlig zu Recht die Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 24.500 vorgeschrieben hat. Dem Antrag des Beschwerdeführers auf Nichtfestsetzung bzw. Rückerstattung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer war daher zu Recht nicht entsprochen worden.

Mit der Behauptung des Beschwerdeführers, dass die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 17 GrEStG keiner Begründung bedürfe, wird übersehen, dass es sich bei § 17 GrEStG um eine Begünstigungsbestimmung handelt. Bei Begünstigungsbestimmungen tritt nach ständiger Judikatur des VwGH die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 17 GrEStG 1987 Rz 6, und die dort zitierte Rechtsprechung, VwGH vom 19.3.2003, 2002/16/0258, 26.1.2006, 2005/16/0261, 8.9.2010, 2008/16/0183). Mit der lapidaren Feststellung des Beschwerdeführers, dass

§ 17 GrEStG nicht vorsehe, dass die Inanspruchnahme dieser Befreiungsbestimmung keiner Begründung bedürfe, wurde der ihm obliegenden Offenlegungspflicht nicht entsprochen.

Darüber hinaus ist der Hinweis auf die "Gebührenrichtlinie des BMF" insofern nicht zielführend, als das erkennende Gericht nicht an Erlässe gebunden ist.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der im vorliegenden Fall strittigen Frage der "echten Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges" iSd § 17 GrEStG liegt die oben angeführte, langjährige und einheitliche VwGH-Judikatur vor, in deren Anwendung das Bundesfinanzgericht die gegenständliche Entscheidung getroffen hat. Der Lösung der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu. Aus diesem Grund ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 16. August 2018