

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\***, **\*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Johann Juster, Landstraße 21/2. Stock, Zwettl 3910, über die Beschwerde vom 1. Dezember 2017 gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. November 2017, ErfNr. **\*\*\*1\*\*\***, AbgabenkontoNr. **\*\*\*2\*\*\*** betreffend Antrag gemäß [§ 17 GrEStG 1987](#) 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

### 1. Strittige Punkte

Kann die Grunderwerbsteuer gemäß [§ 17 GrEStG 1987](#) erstattet werden, wenn die in einem Grundstücksschenkungsvertrag vereinbarte auflösende Bedingung eintritt und der Schenkungsvertrag dadurch aufgelöst wird, oder kommt der Korrekturmechanismus des § 5 Abs. 2 BewG zum Tragen?

### 2. Verfahrensgang

Mit **Schenkungsvertrag vom 23. Dezember 2008** übertrug **\*\*\*3\*\*\*** seiner (damaligen) Lebensgefährtin, der Bf., einen Hälfteanteil am Grundstück **\*\*\*4\*\*\***. In Punkt 8) des Schenkungsvertrages wurde der Vertrag **auflösend bedingt durch die Auflösung der Lebensgemeinschaft** abgeschlossen. Dieser Punkt lautet auszugsweise:

*„Achtens: Als auflösende Bedingung dieses Vertrages wird von den Vertragsparteien ausdrücklich bedungen, dass der Hälfteanteil der Geschenknehmerin **\*\*\*Bf1\*\*\*** an der*

*vertragsgegenständlichen Liegenschaft Einlagezahl \*\*\*5\*\*\* an den Geschenkgeber \*\*\*6\*\*\* aus nachstehenden Gründen zurückfällt:*

*a) für den Fall des Versterbens der Geschenknehmerin vor dem Geschenkgeber,*

*b) für den Fall des Auseinanderlebens oder der Auflösung der Lebensgemeinschaft der Vertragsparteien. aus welchen Gründen auch immer gegen Ersatz der von der Geschenknehmerin \*\*\*Bf1\*\*\* getätigten Investitionen beziehungsweise gegen Bezahlung der Hälfte des Verkehrswertes der ganzen Liegenschaft Einlagezahl \*\*\*7\*\*\* samt dem darauf erbauten Haus \*\*\*8\*\*\* jeweils innerhalb sechs Monaten ab Auflösung der Lebensgemeinschaft. ....“*

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2017 gab die Bf. dem Finanzamt bekannt, dass die auflösende Bedingung eingetreten sei und **beantragte die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer gemäß [§ 17 Abs. 1 Z 1, Z 3 und Z 4 GrEStG 1987](#)** für den damaligen Erwerb des Hälfteanteiles am Grundstück, bzw. Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den Rückfall aufgrund der auflösenden Bedingung. Der im ursprünglichen Schenkungsvertrag enthaltene Erwerbsvorgang sei aufgrund eines Rechtsanspruchs, nämlich der zitierten auflösenden Bedingung rückgängig gemacht worden. Zudem musste die Bf. das geschenkte Grundstück herausgeben, weswegen sie einen Anspruch auf die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer habe. Diesem Antrag wurde eine Bestätigung vom 1. August 2017 über die Beendigung der Lebensgemeinschaft beigelegt.

Das Finanzamt wies mit **Bescheid vom 23. November 2017** den Antrag auf Rückerstattung ab. Begründet wurde die Abweisung damit, dass bei Eintritt einer auflösenden Bedingung keine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG 1987 vorliege.

Fristgerecht wurden dagegen **Beschwerde** erhoben. Der Geschenkgeber habe wieder seine ursprüngliche rechtliche Position zurückerhalten. Er habe wieder die volle Verfügungsmacht über die Liegenschaft erhalten. Weiters habe er einen Ersatz für die von der Bf. getätigten Investitionen zu leisten. Es seien die Z 2, 3 u 4 des § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 anwendbar.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27. Dezember 2017** ab. Wiederum mit der Begründung, dass der Erwerbsvorgang auf Grund des Eintritts einer auflösenden Bedingung erloschen und nicht rückgängig gemacht wurde. Es liege kein Fall des § 17 GrEStG 1987 vor.

Dagegen wurde am 4. Jänner 2018 Vorlageantrag eingebracht.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und nahm im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, dazu folgendermaßen Stellung (auszugsweise):

*„.... Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, sind wie unbedingt erworbene zu behandeln (§ 5 Abs. 1 BewG).*

*Eine einem Rechtsgeschäft beigelegte auflösende Bedingung hindert nicht die Entstehung der Steuerschuld (VwGH 12.11.1952, [2809/50](#)).*

*Der Eintritt der auflösenden Bedingung ist kein neuer Erwerbsvorgang, sondern schafft den ersten aus der Welt bzw. bewirkt dessen Erlöschen. Das Erlöschen eines Erwerbsvorganges auf Grund des Eintrittes einer auflösenden Bedingung ist keine „Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber“ im Sinne des § 17 Abs. 2 GrEStG und daher unter keinen der Tatbestände des § 17 Abs. 1 und 2 GrEStG subsumierbar (VwGH 23.6.21983, 82/16/0142).*

*Der Eintritt der auflösenden Bedingungen bewirkt, dass das seinerzeit abgeschlossene Rechtsgeschäft aus der Welt geschafft wird. Es liegt kein Rückerwerb vor; der seinerzeitige auflösend bedingte Erwerb geht „unter“. Ein Erwerb, der durch Eintritt der auflösenden Bedingung aus der Welt geschafft wird, kann nicht rückabgewickelt werden.*

*Die Voraussetzungen des § 17 GrEStG liegen im Falle eines auflösend bedingten Erwerbes bei Eintritt der Bedingung nicht vor. Eine Berichtigung/Erstattung der seinerzeit bezahlten Grunderwerbsteuer ist nach § 17 GrEStG nicht möglich.*

*Eine Berichtigung wäre bei zeitgerechter Antragstellung nach § 5 Abs. 2 BewG möglich. Ein entsprechender Antrag wurde nicht eingebracht. Nach § 5 Abs. 2 BewG wäre ein derartiger Antrag bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass die Lebensgemeinschaft der Vertragsparteien bereits 2016 aufgelöst wurde. Die Frist für eine Antragstellung nach § 5 Abs. 2 BewG ist daher mit 31.12.2016 abgelaufen (lt Bestätigung vom 1.8.2017 ist die Lebensgemeinschaft weit länger als 6 Monate aufgelöst; das Versäumnungsurteil datiert mit 13.6.2016; gerichtsanhängig seit 2015).“*

### **3. Beweiserhebungen**

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile.

Am 5. Oktober 2017 stellte die Bf. den Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer. In diesem Antrag teilte sie unter Punkt 5. dem Finanzamt mit, dass sie bei Auflösung der Lebensgemeinschaft und der dadurch eingetretenen auflösenden Bedingung für die Rückübertragung des Grundstücks an den Geschenkgeber Anspruch auf Ersatz der von ihr getätigten Investitionen bzw. auf Zahlung der Hälfte des Verkehrswertes des ganzen Grundstücks samt Haus hat. Diesbezüglich wurde für die Bf. das Versäumnungsurteil des Landesgerichtes \*\*\*9\*\*\* vom 13.6.2016, \*\*\*10\*\*\* über 124.221,35 Euro erwirkt.

Zur Unterstützung ihres Antrages auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer legte die Bf. den grundverkehrsbehördlich genehmigten Schenkungsvertrag vom 23. Dezember 2008 vor, sowie

eine von der Bf. unterfertigte notarielle Bestätigung vom 1. August 2017. In Punkt 1. enthält die Bestätigung die Darstellung, dass für die Bf. das geschenkte Hälfteigentum am Grundstück ins Grundbuch eingetragen wurde. Punkt 2. der Bestätigung nimmt auf die auflösende Bedingung im Schenkungsvertrag Bezug. In Punkt 3. bestätigt die Bf. und erklärt, dass die Lebensgemeinschaft mit dem Geschenkgeber bereits weit länger als 6 Monate aufgelöst ist, sodass die auflösende Bedingung eingetreten und damit der Hälfteanteil am Grundstück wieder an den Geschenkgeber zurückgefallen ist. In Punkt 4. der Bestätigung erteilt die Bf. die Einverleibungsbewilligung, dass das Hälfteigentum wieder für den Geschenkgeber im Grundbuch eingetragen werden kann.

Die Bf. legte ihrer Beschwerde die Klagerubrik und das Versäumnungsurteil des Landesgerichtes \*\*\*9\*\*\* vom 13.6.2016, \*\*\*10\*\*\* über 124.221,35 Euro in Kopie bei. Die Klage wurde demnach bereits im Jahr 2015 eingebracht (Zinsen seit 16.9.2015). Das Versäumnungsurteil erging am 13. Juni 2016.

#### 4. Sachverhalt

Aus dem Inhalt der Finanzamtsakten ergibt sich folgender Sachverhalt:

Mit Schenkungsvertrag vom 23. Dezember 2008 schenkte der Geschenkgeber seiner damaligen Lebensgefährtin, der Bf., den Hälfteanteil an seinem Grundstück. Für den Fall der Auflösung der Lebensgemeinschaft sollte der Schenkungsvertrag aufgelöst sein und das Hälfteigentum am Grundstück wieder an den Geschenkgeber gegen Zahlung der von der Bf. geleisteten Investitionen zurückfallen. Das Hälfteigentum am Grundstück wurde für die Bf. im Grundbuch eingetragen.

Im Jahr 2015 – das ergibt sich aus der Gerichtszahl und dem Antrag (\*\*\*10\*\*\*) – wurde eine Klagerubrik für ein Anerkenntnis- und Versäumnungsurteil wegen 124.221,35 s.A. von der Bf. eingebracht. Das Versäumnungsurteil erging am 13. Juni 2016. In der notariell beglaubigten Bestätigung vom 1. August 2017 Punkt 3. bestätigte die Bf., dass die Lebensgemeinschaft mit dem Geschenkgeber bereits weit länger als 6 Monate aufgelöst ist, sodass die auflösende Bedingung eingetreten und damit der Hälfteanteil am Grundstück wieder an den Geschenkgeber zurückgefallen ist.

#### 5. Gesetzliche Grundlagen

##### Grunderwerbsteuergesetz

*§ 1. (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:*

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, ....

### **Steuerschuld**

§ 8. (1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

### **Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer**

§ 17. (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,

**2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,**

3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,

**4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste** oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

(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.

(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt, ....

(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 Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.*

## **Bewertungsgesetz 1955 BGBl. 1955/148**

### **§ 5. Auflösend bedingter Erwerb.**

*(1) Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, werden wie unbedingt erworbene behandelt. Die Vorschriften über die Berechnung des Kapitalwertes der Nutzungen von unbestimmter Dauer (§ 15 Abs. 2 und 3, § 16, § 17 Abs. 3) bleiben unberührt.*

*(2) Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschußfrist.*

## **6. Erwägungen**

Im vorliegenden Fall geht es um den Eintritt einer auflösenden Bedingung bei einem Grundstücksschenkungsvertrag, wodurch der Schenkungsvertrag aufgelöst wird.

Nach Ansicht der Bf. ist nicht nur bei einer rückgängigmachung des Erwerbsvorganges, sondern auch bei Eintritt der in einem Grundstücksschenkungsvertrag vereinbarten auflösenden Bedingung § 17 GrEStG 1987 anwendbar.

§ 17 GrEStG 1987 verfügt die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. Den Bestimmungen über die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer in den Fällen, in denen entweder ein vereinbarter Erwerb später nicht durchgeführt oder in denen nach grundbücherlicher Durchführung zum Rückerwerb ein Rechtsvorgang in umgekehrter Reihenfolge notwendig wird, liegt der Gedanke zugrunde, dass die Steuer, da sie nach den Vorschriften des [§ 1 GrEStG 1987](#) nur durch den Erwerb eines Grundstückes ausgelöst wird, nicht zu erheben oder zu erstatten ist, wenn der Erwerb trotz eines ursprünglich darauf gerichteten Rechtsvorganges später tatsächlich nicht eintritt. Er gilt für fehlgeschlagene Erwerbsvorgänge, die wieder rückgängig gemacht werden, und er stellt eine Begünstigungsvorschrift dar. (*Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 § 17 Rz 1 Rz 6). Es war bereits Zielsetzung der Vorgängervorschriften des § 17 GrEStG 1987, insbesondere die Grunderwerbsteuerbelastung für „verunglückte“ Grundstücksgeschäfte zu vermeiden. (*Volpini de Maestri/Stanek* in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 17 Rz 1). § 17 GrEStG 1987 gilt auch für Grundstücksschenkungen. (VwGH 28.9.2016, [Ro 2016/16/0015](#)). In der deutschen Literatur zum dGrunderwerbsteuergesetz wird § 17 GrEStG 1987 (dort § 16 dGrEStG) als Korrekturvorschrift zu § 1 GrEStG 1987 bezeichnet. Die Steuertatbestände des § 1 GrEStG 1987, dazu gehört auch

eine Grundstücksschenkung, beruhen auf der Annahme, dass durch diese idR ein Grundstücksumsatz verwirklicht wird. Das weitere Schicksal eines Erwerbsvorganges ist jedoch nach der Konzeption des § 1 GrEStG 1987 grundsätzlich ohne Bedeutung und lässt die einmal entstandene Grunderwerbsteuer unberührt. Ohne § 17 GrEStG 1987 würden für die Betroffenen Härten entstehen. (*Pahlke*, dGrEStG<sup>6</sup> § 16 Rn 2, *Loose* in Boruttau, dGrEStG<sup>19</sup>, § 16 Rn 11).

Nach dem Erkenntnis VwGH 23.6.1983, [82/16/0142](#) ist der Eintritt einer auflösenden Bedingung kein neuer Erwerbsvorgang, sondern bewirkt nur dessen Erlöschen, er schafft nur den Erwerbsvorgang aus der Welt. Das Erlöschen eines Erwerbsvorganges aufgrund des Eintrittes einer auflösenden Bedingung ist auch keine „Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber“ im Sinne des § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 (damals noch § 20 Abs. 2 GrEStG) und daher unter keinen der Tatbestände des § 17 Abs. 1 und 2 GrEStG 1987 (damals noch § 20 Abs. 1 und 2 GrEStG) subsumierbar. Der Verwaltungsgerichtshof verneinte die Rechtsansicht des Grunderwerbsteuerkommentars von *Czurda* (Anmerkung: ab den 1990iger Jahren weitergeführt von *Arnold/Bodis*) der sich für eine Anwendung des § 17 GrEStG aussprach, mit dem Hinweis, dass diese Auffassung im Widerspruch zu den in diesem Kommentar zu [§ 5 Abs. 2 BewG 1955](#) gemachten Ausführungen steht, wonach sogar die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den auflösend bedingten („ersten“) Erwerbsvorgang zu berichtigen ist.

**Im Folgenden sind die Überlegungen von N. Arnold in Arnold/Bodis Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) § 17 (der obgenannte Nachfolgekomentar) dargestellt:**

Nach § 5 Abs. 1 BewG wird der auflösend bedingte Erwerb steuerlich wie ein unbedingter Erwerb behandelt. Die auflösende Bedingung hindert nicht die Entstehung der Steuerschuld (VwGH 12.11.1952, [2809/50](#)). Der Erwerber des unter einer auflösenden Bedingung erworbenen Grundstücks hat daher die Grunderwerbsteuer aus der vollen Gegenleistung zu entrichten; tritt die auflösende Bedingung ein, so ist gemäß § 5 Abs. 2 BewG die Steuer „nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes“ zu berichtigen. (*N. Arnold* in *Arnold/Bodis* Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) § 17 Rz 8).

Die auflösende Bedingung kann entweder die Rechtswirkung des Erwerbsvorganges selbst oder bloß die Höhe der Gegenleistung betreffen. Nach § 5 Abs. 2 BewG ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern – ds insbesondere (früher) Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer – auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen, wenn die auflösende Bedingung eingetreten ist. *Zur Durchführung der Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG war in § 4 Abs. 2 SteueranpassungsG 1934 bestimmt, dass bei Eintritt einer Bedingung, unter der die Steuerschuld wegfällt, die Steuerfestsetzung zu ändern und die zu viel gezahlte Steuer zu erstatten ist. Eine besondere Durchführungsbestimmung für § 5 Abs. 2 BewG wurde in*



die Bundesabgabenordnung nicht aufgenommen. (N. Arnold in Arnold/Bodis Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) § 17 Rz 10). Nach Dorazil/Schwärzler, GrEStG, 394, kommt jedoch der Bestimmung des § 17 GrEStG 1987 gegenüber der des § 5 Abs. 2 BewG die Eigenschaft einer *lex specialis* zu .... Es ist daher Praxis der Abgabenbehörde, die Steuer nach § 17 GrEStG 1987 zu erstatten. N. Arnold merkt zum Erkenntnis VwGH 23.6.1983, [82/16/0142](#) an, dass dieses in dem Artikel von Steiner, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern, JBl 1999, 137 kritisch gesehen wird. Auch nach deutscher Auffassung (Loose in Boruttau, dGrEStG<sup>19</sup>, § 16 Rn 385 f) gelten für die Berichtigung der GrESt die Bestimmungen des – § 17 GrEStG 1987 entsprechenden – § 16 dGrEStG, wenn durch den Eintritt einer auflösenden Bedingung entweder der gesamte der GrESt unterliegende Rechtsvorgang unwirksam wird oder die Gegenleistung herabgesetzt wird. Eine Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG „nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes“ wäre nur in dem – praktisch seltenen – Fall vorzunehmen, dass durch den Eintritt der auflösenden Bedingung nur der Wert der Gegenleistung, nicht aber deren Umfang verringert wird. Ist das Verpflichtungsgeschäft als solches auflösend bedingt, dann soll eine Berichtigung unter sinngemäßer Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 2 dGrEStG (entspricht § 17 Abs 1 Z 2 öGrEStG) gerechtfertigt sein (Loose in Boruttau, dGrEStG<sup>19</sup>, § 16 Rn 385). Ist das Eigentum bereits übergegangen, sind die Bestimmungen des § 16 Abs. 2 dGrEStG (Parallelbestimmung des § 17 Abs. 2 öGrEStG mit ähnlichem Inhalt) entsprechend anzuwenden, wenn das Verpflichtungsgeschäft aufgrund einer auflösenden Bedingung unwirksam geworden ist (Loose in Boruttau, dGrEStG<sup>19</sup>, § 16 Rn 386). N. Arnold in Arnold/Bodis Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) § 17 Rz 11).

An anderer Stelle führt N. Arnold an, dass die Vertragsparteien vertragliche Widerrufsgründe und auflösende Bedingungen vereinbaren können. (Bollenberger in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB<sup>5</sup>, § 946 Rz 1; Doralt, ErbStG, § 33 Tz 7; VwGH 27. 1. 2000, 99/16/005020; 20. 12. 2001, 2001/16/0440; 30. 1. 2008, 2007/16/0186). Die Bestimmung des § 17 GrEStG ist auch im Fall einer Schenkung unter Widerrufsvorbehalt heranzuziehen. (N. Arnold in Arnold/Bodis Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) § 17 Rz 59e).

**Zu der Frage, ob im Fall eines Grundstückserwerbes unter auflösender Bedingung bei Bedingungseintritt nur § 5 Abs. 2 BewG, dem im Übrigen ebenfalls die Eigenschaft eines Korrekturmechanismus zukommt, oder auch § 17 GrEStG 1987, ist zu der angeführten Kommentarstelle (N. Arnold in Arnold/Bodis Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) § 17 Rz 8 bis 11) folgendes zu sagen:**

In Deutschland wird § 5 Abs. 2 BewG anders interpretiert als in Österreich. Zwar ordnet die Vorschrift bei Eintritt der auflösenden Bedingung die Berichtigung der Steuerfestsetzung nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs an. Auch dürfte es der Wortlaut der Vorschrift zulassen, sie auf eine den ganzen Erwerbsvorgang erfassende auflösende Bedingung anzuwenden, aber die



Literatur in Deutschland geht davon aus, dass (der mit der österreichischen Bestimmung gleichlautende) § 5 Abs. 2 dBewG nur eine Verringerung der Gegenleistung auf ihren „tatsächlichen Wert“ meint und nicht den sich aus dem GrEStG ergebenden Besonderheiten Rechnung trägt. Auf auflösend bedingte Erwerbe werden daher die Grundsätze des § 16 dGrEStG **sinngemäß** angewendet. (Pahlke, dGrEStG<sup>6</sup> § 16 Rn 8 bis 9; Loose in Boruttau, dGrEStG<sup>19</sup> § 16 Rn 385).

Betrifft die auflösende Bedingung lediglich eine Ermäßigung der Gegenleistung und nicht den gesamten Erwerbsvorgang, ist hingegen § 5 Abs. 2 dBewG ohne Weiteres anwendbar. (Pahlke, dGrEStG<sup>6</sup> § 16 Rn 10).

Ähnlich argumentiert Steiner, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern, JBl 1999, 137: „Ich schlage daher vor, den Eintritt einer gewillkürten Resolutivbedingung dem Aufhebungstatbestand des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG zu unterstellen und **damit die zitierte Bestimmung von vornherein als lex specialis iSd § 1 BewG 1955 anzusehen**, womit dann § 5 BewG auf die Grunderwerbsteuer von vornherein gar nicht anwendbar wäre. Damit wäre insgesamt eine Spezialregelung des Einflusses von Bedingungen durch das Grunderwerbsteuergesetz selbst sichergestellt, ...“. Auch BFG 05.05.2020, [RV/5100273/2020](#) hält in einem ähnlichen Zusammenhang, bei dem es allerdings um die Qualität des Herausgabeanspruches ging, fest, dass der Eintritt einer in einem Schenkungsvertrag vereinbarten auflösenden Bedingung im Allgemeinen eine für die Erstattung der Grunderwerbsteuer erforderliche Herausgabepflicht iSd § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 begründet.

Damit zeigen aber die dargestellten **Überlegungen zur „sinngemäßen“ Anwendung des § 17 GrEStG 1987** auf auflösend bedingte Erwerbsvorgänge, **dass § 17 GrEStG 1987 tatsächlich keine Grundlage für die Grunderwerbsteuerrück erstattung bei Bedingungseintritt bei auflösend bedingten Erwerben bildet**, da dieser ein Korrekturmechanismus für rückgängig gemachte Erwerbsvorgänge und nicht für Erwerbsvorgänge, die durch Bedingungseintritt aus der Welt geschafft werden, ist (Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987 § 17 Rz 1, Rz 20). **Für auflösend bedingte Erwerbe, gleichgültig, ob es sich um den gesamten Erwerbsvorgang oder die Herabsetzung der Gegenleistung handelt, besteht bei Bedingungseintritt der Korrekturmechanismus des § 5 Abs. 2 BewG. (Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987 § 17 Rz 20 unter Verweis auf VwGH 30.3.1998, [97/16/0313-0316](#)).** Aus dem Kommentar Twaroch/Wittmann/Frühwald, BewG 25. Lfg (Februar 2016) § 5 BewG lässt sich keine gegenteilige Meinung ableiten.

In der Literatur findet sich auch der Hinweis, dass bei der Berichtigungsmöglichkeit nach § 5 Abs. 2 BewG stets die Bestimmungen in den Materiengesetzen zu beachten sind, die als *leges speciales* dem BewG insofern vorgehen. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof 30.03.1998, [97/16/0313](#) ausgesprochen, dass das (mit Ende 2015 aufgelassene) Kapitalverkehrsteuergesetz

keinen Ausschluss der Anwendung des § 5 Abs. 2 BewG kennt. Ganz im Gegensatz zu § 17 Abs. 5 Gebührengesetz, in dem normiert ist, dass die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührensschuld nicht aufheben. Die Aufhebung eines auflösend bedingten Rechtsgeschäftes kann an der eingetretenen Gebührensschuld gemäß § 17 Abs. 5 GebG nichts ändern, weswegen auch eine Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG insofern ausgeschlossen ist. Dazu ist zu bemerken, dass auch das Grunderwerbsteuergesetz keinen Ausschluss der Anwendung des § 5 Abs. 2 BewG kennt.

Zur Kommentarstelle *N. Arnold* in *Arnold/Bodis Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987* (17. Lfg 2020) § 17 Rz 59e (sowie *Volpini de Maestri/Stanek* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 17 Rz 65* letzter Punkt) ist folgendes zu sagen:

Nach [§ 946 ABGB](#) dürfen Schenkungsverträge idR nicht widerrufen werden. Laut *Bollenberger/P.Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB*<sup>6</sup> § 946 Rz 1 gibt es Ausnahmen, darüber hinaus können ein freier Widerruf und auflösende Bedingungen vereinbart werden und verweisen dazu auf *Schubert* in *Rummel ABGB*<sup>3</sup> § 944 bis 946 Rz 1: Dort heißt es, dass der Grundsatz der Unwiderrufbarkeit aus der Vertragsnatur der Schenkung folgt. Schenkungen unter Widerrufsvorbehalt bzw. unter Resolutivbedingungen sind nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit zulässig.

In der vorliegenden Beschwerdesache wird die Zulässigkeit des Schenkungsvertrages unter der auflösenden Bedingung nicht angezweifelt. **Aus den Kommentarstellen über die zivilrechtliche Zulässigkeit eines Schenkungsvertrages unter auflösender Bedingung kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass in einem solchen Fall der Korrekturmechanismus nach § 17 GrEStG 1987 und nicht nach § 5 Abs. 2 BewG zum Tragen kommt.**

Wie das Finanzamt im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, ausführt, wäre bei zeitgerechter Antragstellung gemäß § 5 Abs. 2 BewG eine Berichtigung möglich. Ein solcher Antrag wurde nicht eingebracht. Im Unterschied zum Antrag gemäß § 17 GrEStG 1987 ist der Antrag gemäß § 5 Abs. 2 BewG bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, in dem das auflösende Ereignis eingetreten ist. In der Bestätigung vom 1. August 2017 gibt die Bf. selbst an, dass die Lebensgemeinschaft seit weit mehr als 6 Monaten aufgelöst ist. Aus dem Versäumnungsurteil über den Hinauszahlungsbetrag aufgrund der auflösenden Bedingung kann erschlossen werden, dass die Lebensgemeinschaft bereits 2015 in Auflösung war. Geht man vom Datum des Versäumnungsurteils vom 13. Juni 2016 aus, hätte der Antrag gemäß § 5 Abs. 2 BewG bis 31.12.2016 gestellt werden müssen. Selbst wenn der Antrag gemäß § 17 GrEStG 1987 aus dem Jahr 2017 als Antrag gemäß § 5 Abs. 2 BewG gewertet würde, wofür hier keine Voraussetzungen vorliegen, wäre die Beschwerde abzuweisen gewesen, da die Frist Ende 2016 abgelaufen ist.

## 7. Schlussfolgerungen

Wenn die in einem Grundstücksschenkungsvertrag vereinbarte auflösende Bedingung eintritt und der Schenkungsvertrag dadurch aufgelöst wird, kann die Grunderwerbsteuer nicht gemäß § 17 GrEStG 1987, sondern nach § 5 Abs. 2 BewG – unter der Voraussetzung der rechtzeitigen Antragstellung - erstattet werden.

Mit Schenkungsvertrag vom 23.12.2008 übertrug der Grundstückseigentümer seiner (damaligen) Lebensgefährtin einen Hälfteanteil am Grundstück. Der Schenkungsvertrag wurde auflösend bedingt durch die Auflösung der Lebensgemeinschaft abgeschlossen, d.h. der Hälfteanteil am Grundstück sollte bei Auflösung der Lebensgemeinschaft wieder an den Geschenkgeber zurückfallen, was tatsächlich auch geschah.

§ 17 GrEStG 1987 verfügt die grundsätzliche Steuerfreiheit rückgängig gemachter Erwerbsvorgänge. Er gilt für fehlgeschlagene Erwerbsvorgänge, die wieder rückgängig gemacht werden, und er stellt eine Begünstigungsvorschrift dar. (*Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 § 17 Rz 1 Rz 6). Tritt die in einem Grundstücksschenkungsvertrag vereinbarte auflösende Bedingung dann tatsächlich ein, ist diese – mangels Verwirklichung des Spezialtatbestandes „Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges“ - einer Maßnahme nach § 17 GrEStG 1987 nicht zugänglich, sondern es kommt der „allgemeine“ Korrekturmechanismus des § 5 Abs. 2 BewG zum Tragen. (VwGH 23.6.1983, [82/16/0142](#); VwGH 30.3.1998, [97/16/0313](#)-0316; *Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 § 17 Rz 20). Anders als in Deutschland wird § 5 Abs. 2 BewG bei der österreichischen Grunderwerbsteuer sowohl auf den gesamten Erwerbsvorgang als auch auf die Reduzierung der Gegenleistung angewendet. (*Pahlke*, dGrEStG<sup>6</sup> § 16 Rn 8 bis 9; *Loose* in Boruttau, dGrEStG<sup>19</sup> § 16 Rn 385). Das heißt, sowohl bei § 17 GrEStG 1987 als auch bei § 5 Abs. 2 BewG kann es sowohl zur Reduktion als auch der Erstattung der „ursprünglichen“ Grunderwerbsteuer kommen. Damit besteht kein Bedarf „sinngemäß“ § 17 GrEStG 1987 zur Abwendung besonderer Härten heranzuziehen. (*N. Arnold* in *Arnold/Bodis* Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) § 17 Rz 59e; *Volpini de Maestri/Stanek* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 17 Rz 65 letzter Punkt; *Steiner*, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern, JBl 1999, 137). Es wurde kein Antrag gemäß § 5 Abs. 2 BewG gestellt. Selbst wenn der Antrag gemäß § 17 GrEStG 1987 aus dem Jahr 2017 als Antrag gemäß § 5 Abs. 2 BewG gewertet würde, wofür hier keine Voraussetzungen vorliegen, wäre die Beschwerde abzuweisen gewesen, da die Frist Ende 2016 abgelaufen ist.

Da bei Eintritt der in einem Grundstücksschenkungsvertrag vereinbarten auflösenden Bedingung der Korrekturmechanismus des § 5 Abs. 2 BewG und nicht der des § 17 GrEStG 1987 zum Tragen kommt, und die Fristen abgelaufen sind, war aus all diesen Gründen der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

## **8. Unzulässigkeit der 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes folgt. (insbesondere VwGH 23.6.1983, [82/16/0142](#); VwGH 30.3.1998, [97/16/0313](#)-0316).

Wien, am 26. Februar 2021