

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache H, vertreten durch Stingl und Dieter, Rechtsanwälte OG, Kalchberggasse 10, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 15.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 07.11.2016, ErfNr. 2 Team 20 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

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin und der Geschenkgeber waren je zur Hälfte Eigentümer des Schenkungsobjektes, einer Eigentumswohnung.

Mit Schenkungsvertrag vom 1.12.2015 hat der Geschenkgeber, Hr. A seine 468/177116- und 45/177116-Anteile an der Liegenschaft EZ 3 der Beschwerdeführerin, seiner Schwester, geschenkt und übergeben.

Dieser Schenkungsvertrag vom 1.12.2015 wurde dem FAGVG mit Abgabenerklärung vom 15.2.2016 unter ErfNr. 1 angezeigt und mit Fax vom 16.2.2016 der Schenkungsvertrag übersendet.

Im Pkt. 4 des Schenkungsvertrages vom 1.12.2015 ist festgehalten, dass die tatsächliche Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile bereits vor Vertragsunterfertigung ua. durch Übergabe der Hausschlüssel erfolgt ist und dass dies von den Vertragsparteien durch die Unterfertigung des Vertrages nochmals bestätigt wird.

Im Pkt. 5 des Vertrages wird auf eine nachträgliche Anfechtung des Vertrages, sowie eines Widerrufs durch den Geschenkgeber, aus welchen Gründen auch immer, ausdrücklich verzichtet.

Mit Kaufvertrag vom 15.3.2016 wurde die gegenständliche Wohnung von der Bf. als teilweise bürgerliche, teilweise außerbürgerliche Alleineigentümerin und Verkäuferin weiterverkauft. Auf Basis dieses Kaufvertrages wurde sowohl die Verbürgerung des Eigentumsrecht vorgenommen als auch die Grunderwerbsteuer durch die Käufer entrichtet.

Mit Aufhebungsvertrag vom 23.6.2016 haben Herr A und die Bf. ausdrücklich und einvernehmlich die Aufhebung und Rückabwicklung des Schenkungsvertrages vom 1.12.2015 erklärt.

Mit Schenkungsvertrag vom 6.7.2016 wurden von Herrn A der Bf. wiederum dieselben Liegenschaftsanteile geschenkt und zwar mit Übergabe nun datiert auf 31.1.2016.

Dieser Schenkungsvertrag vom 6.7.2016 wurde dem FAGVG mit Abgabenerklärung vom 4.8.2016 unter ErfNr. 2 angezeigt. Mit Fax vom 4.8.2016 zu ErfNr. 2 wurde jedoch der Schenkungsvertrag vom 1.12.2015 unter Bekanntgabe des Wertes des Geschenkgegenstandes und dem Ersuchen um Verschreibung der Grunderwerbsteuer übermittelt.

Mit Fax vom 3.5.2016 zu ErfNr. 1 wurde unter Beilage der am 16.2.2016 übermittelten Unterlagen (Schenkungsvertrag vom 01.12.2015) nochmals um Verschreibung der Grunderwerbsteuer ersucht.

Mit E-Mail vom 1.7.2016 wurde zu ErfNr. 1 mitgeteilt, dass die Vertragsparteien den Schenkungsvertrag aufgehoben und rückabgewickelt hätten; beigelegt wurde der Aufhebungsvertrag vom 23.6.2016.

Mit Fax vom 9.9.2016 zu ErfNr. 2 wurden erneut die am 4.8.2016 übermittelten Unterlagen (Schenkungsvertrag vom 01.12.2015) übersendet und um Bemessung der Grunderwerbsteuer ersucht.

Der tatsächliche Schenkungsvertrag vom 06.07.2016 wurde der Abgabenbehörde erstmals am 14.09.2016 übermittelt. In diesem Schenkungsvertrag ist festgehalten, dass die tatsächliche Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile bereits am 31.1.2016 erfolgt ist und wird auf Punkt 4. dieses Vertrages verwiesen; die Errichtung des gegenständlichen Schenkungsvertrages dient nur mehr zur grundbürgerlichen Durchführung der seinerzeit am 31.1.2016 erfolgten Schenkung.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 7.11.2016, ErfNr. 2, wurde für den Schenkungsvertrag vom 1.12.2015 die Grunderwerbsteuer festgesetzt mit € 3.587,50 gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG mit 3,5 % vom Wert des Grundstückes in der Höhe von € 102.500,00.

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wurde Beschwerde eingebracht. In der eingebrachten Beschwerde wird auf die erfolgten Anzeigen unter den verschiedenen Erfassungsnummern hingewiesen und ausgeführt, dass bei richtiger rechtlicher Beurteilung die Grunderwerbsteuer für den unter der ErfNr. 2 angezeigten

Schenkungsvertrag vom 6.7.2016 vom Verkehrswert in Höhe von € 102.500.-- und auf der Basis des Tarifes von 0,5 % in der Höhe von € 512,50 zu ermitteln gewesen wäre.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.12.2016 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt, dass das Tatbestandsmerkmal im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG im gegenständlichen Fall nicht vorliege und es unerheblich sei, unter welcher Erfassungsnummer die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wird. Die gegenständliche Aufhebung diene offensichtlich einzig der Steuerersparnis, da durch die scheinbar neuerliche Willenseinigung über den Schenkungsgegenstand im Jahr 2016 die Beschwerdeführerin nunmehr auf Grund der Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes zum begünstigten Personenkreis gehört und somit den begünstigten Steuersatz in Anspruch nehmen kann.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht im Wesentlichen mit der Begründung, dass eine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorliegen würde. Es sei zu keiner Verwirklichung des Rechtsvorganges gekommen, da der Schenkungsvertrag vom 1.12.2015 mittels Aufhebungsvertrag aufgehoben wurde. Der Schenkungsgeber habe im gegenständlichen Fall die ursprüngliche Rechtstellung jedenfalls wiedererlangt und auch die Verfügungsmacht über die Liegenschaft sei beim Schenkungsgeber verblieben.

Diesbezügliche Nachweise wurden von der Bf. nicht vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, welcher der abgeschlossenen Schenkungsverträge der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Die Bf. ist der Auffassung, dass durch die Aufhebung des ersten Schenkungsvertrages vom 1.12.2015 mit Aufhebungsvertrag vom 23.6.2016 ein Anwendungsfall des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorliege und die Grunderwerbsteuer hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges nicht festzusetzen sei. Hingegen unterliege der am 6.7.2016 abgeschlossene Schenkungsvertrag der Grunderwerbsteuer und diese wäre ausgehend vom Kaufpreis lt. Kaufvertrag vom 15.3.2016 für den Hälfteanteil von € 102.500.-- mit 0,5 % in Höhe von € 512,50 zu bemessen.

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen der Bf. und der Abgabenbehörde sowie den Recherchen des Gerichts.

Rechtslage

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. Eine Grundstücksschenkung stellt ein "anderes Rechtsgeschäft" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Das Gesetz bindet die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, das ist das (obligatorische) Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft (Verfügungsgeschäft) der Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch. (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111).

Ein Erwerbsvorgang wird bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0052). Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen kundgetan haben. Bei einem Verpflichtungsgeschäft gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld sobald der Erwerber einen Rechtsanspruch auf die Übertragung des Eigentumsrechtes erwirbt. (VwGH 7.5.1981, 16/1018/80; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 5 und 7 zu § 8 GrEStG).

Im strittigen Fall wurde mittels Schenkungsvertrages vom 01.12.2015 vom Bruder der Bf. ein Liegenschaftsanteil der Bf. geschenkt. Im zugrundeliegenden Vertrag wurde bezüglich der Übergabe des Schenkungsgegenstandes explizit angeführt: "Die tatsächliche Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile ist bereits vor Vertragsunterfertigung erfolgt und zwar durch Begehung und Übergabe dieser an Ort und Stelle, sowie der Übergabe der Hausschlüssel, der relevanten Urkunden und der Baupläne. Die Geschenknehmerin hat die Liegenschaftsanteile somit bereits übernommen, was von sämtlichen Vertragsparteien durch Unterfertigung dieses Vertrages auch nochmals bestätigt wird."

Somit wurde der Erwerbsvorgang bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 01.12.2015 verwirklicht, womit die Steuerschuld entstanden ist.

Gem. § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 wird die Steuer auf Antrag ua. nach Z 1 dann nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Nach § 17 Abs. 4 GrEStG 1987 ist die Steuer dann, wenn sie in den Fällen der Abs. 1 bis 3 bereits festgesetzt wurde, auf Antrag entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist die Steuer in den Fällen der Abs. 1 bis 3 entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

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).

"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 (vgl. VwGH 28.9.2000, 97/16/0326). Dabei hat bei derartigen Begünstigungstatbeständen wie in § 17 GrEStG der die Begünstigung in Anspruch nehmende Steuerpflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 25.11.2015, 2013/16/0034). Von Seiten der Bf. wurde aber weder dargelegt noch nachgewiesen, dass der Geschenkgeber vollständig über den Liegenschaftsanteil verfügen konnte - die gesamte Liegenschaft war in der Zwischenzeit ja von der Bf. als Alleineigentümerin veräußert worden - noch wurde der in der Zwischenzeit mit Dritten abgeschlossene Kaufvertrag rückgängig gemacht, sodass eine etwaige Verfügungsmacht der Bf. wieder gegeben wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einer Vielzahl von Erkenntnissen (vgl. zB. Erk. 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 wiedererlangt.

Eine echte Rückgängigmachung liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH daher nur vor, wenn der Veräußerer die ihm ursprünglich als Eigentümer der Liegenschaft zustehende Möglichkeit, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und nach seinen Vorstellungen abzuschließen, zurückerhält (VwGH 11.3.2010, 2008/16/0013; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0001 u.v.a.).

Im gegenständlichen Fall wurde nach Abschluss des ersten Schenkungsvertrages vom 1.12.2015 am 15.3.2016 die gesamte Liegenschaft durch die Bf. (Geschenknehmerin) verkauft. Dazu wurde von der Bf. auch die Immobilienertragsteuer abgeführt. Erst am 23.6.2016 wurde der ursprüngliche Schenkungsvertrag aufgehoben und war dies zu einem Zeitpunkt, in dem der Geschenkgeber aufgrund der Veräußerung keine Möglichkeit mehr hatte, seine ursprüngliche Verfügungsgewalt zurückzuerlangen. Die Übergabe der Liegenschaftsanteile an die Käufer fand laut Kaufvertrag vom 15.3.2016, Pkt. 5, mit 31.3.2016 statt. Der Kaufvertrag der Bf. mit Dritten wurde aufgrund des Schenkungsvertrages vom 01.12.2015 abgeschlossen. Aufgrund dieses Kaufvertrages erfolgte auch die Verbücherung des Eigentumsrechts der Käufer.

Von der Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung und der freien Verfügungsmacht des Geschenkgebers durch die Vereinbarung über die Aufhebung des ersten Schenkungsvertrages konnte im konkreten Fall angesichts des Umstandes, dass die Liegenschaft von der Geschenknehmerin in der Zwischenzeit – und somit vor Abschluss des Aufhebungsvertrages des ersten Schenkungsvertrages und vor Abschluss des zweiten Schenkungsvertrages, nicht gesprochen werden.

Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass laut neuem Schenkungsvertrag vom 6.7.2016 die Übergabe aufgrund dieser (zweiten) Schenkung bereits am 31.1.2016 erfolgt sei; zumal die Aufhebung des ersten Schenkungsvertrages erst am 23.6.2016 erfolgte. Auch bei einer ex tunc-Betrachtung unter Aufhebung des ursprünglichen Vertrages kann die Übergabe der Liegenschaft zu diesem Zeitpunkt lediglich fingiert werden, weil die tatsächliche Übergabe bereits im Jahr 2015 stattgefunden hatte (vgl. Pkt. 4 des Vertrages vom 1.12.2015 sowie auch Pkt. 1 des Aufhebungsvertrages), danach keine Übergabe mehr an Herrn A erfolgte und sich die Liegenschaft im Zeitpunkt des Aufhebungs- und des Schenkungsvertrages auch nicht mehr im Eigentum und Einflussbereich der beiden Vertragspartner befand.

Vor diesem Hintergrund der Rückgängigmachung zu einem Zeitpunkt, in dem die Verfügungsmacht über die Wohnung bereits auf Dritte übergegangen ist und des nachfolgenden Abschlusses eines zweiten Schenkungsvertrages über dieselben Anteile zu den im Grunde selben Vertragsbestimmungen war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Die Voraussetzungen einer Nichtfestsetzung nach § 17 Abs. 1 GrEStG lagen somit mangels Rückgängigmachung nicht vor. Für die Beurteilung des strittigen Falles hat die Erfassung unter zwei Erfassungsnummern keinerlei Auswirkung, weswegen sich ein weiteres Eingehen darauf erübrigt.

Zur Frage der Ernsthaftigkeit und zum Nichtvorliegen von Scheinverträgen bekräftigt die Beschwerdeführerin, dass der Wortlaut des zweiten Schenkungsvertrages dem Willen der Parteien entspreche. Dabei ist dieser mit dem ersten Schenkungsvertrag nahezu ident. Lediglich in Bezug auf die Schenkungsklausel in Pkt. 2 des Vertrages hat es notwendigerweise Anpassungen gegeben. Es ist nicht ersichtlich und allenfalls nur aus steuerrechtlichen Gründen erklärbar, weshalb der erste Schenkungsvertrag rückgängig gemacht wurde und in der Folge nahezu wortgleich neu abgeschlossen wurde (Versteuerung nach § 4 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit. c GrEStG 0,5 % vom Grundstückswert).

Da der verfahrensgegenständliche Schenkungsvertrag vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurde, ist für die Bemessung der Grunderwerbsteuer das GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 anzuwenden. Gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 ist die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstücks. Nach § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken durch andere als in Z 1 und 2 Personen 3,5 %.

Es war daher spruchgemäß 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 hier strittigen Frage eine "echten Rückgängigmachung" nach § 17 GrEStG hat der VwGH vielfach Stellung bezogen (siehe u.a. oben angeführte Judikate) sodass dem strittigen Fall nicht die Stellung einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zukommt.

Graz, am 28. August 2018