

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Vor als Vorsitzende, die Richterin Ri sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2, in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch XYZ, gegen zwei Bescheide des FA GVG je vom 24.04.2013, ErfNr13, betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin Sch, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Bf war aufgrund Übergabe von den Eltern im Jahr 2002 Alleineigentümer der Liegenschaft X (landwirtschaftlicher Betrieb Gut), welche mit einem Veräußerungsverbot und einem Wohnungsgebrauchsrecht zugunsten der Eltern belastet war. Zu der Landwirtschaft haben unter anderem die Grundstücke 789 mit dem darauf errichteten Vierkanthof, gehört.

Mit **Übergabsvertrag vom 6. August 2010** hat Bf je 1/8 Anteil an den oben genannten Grundstücken an die Ehegatten ÜN1 und ÜN2, seine Schwester und deren Ehegatte, =Übernehmer, schenkungsweise übergeben.

Für die nunmehr im gemeinschaftlichen Eigentum befindlichen Grundstücke war eine neue Grundbuchseinlage EZ, zu eröffnen.

Im Übergabsvertrag war im Wesentlichen Folgendes vereinbart:

Punkt V: Damit die Eltern durch die Übergabe nicht in ihren bisherigen Rechten geschränkt werden, wird einerseits ihr Wohnungsgebrauchsrecht am Hofgebäude auf die neue EZ übertragen und andererseits haben die Vertragsparteien den Eltern wiederum ein Veräußerungsverbot hinsichtlich der neuen EZ eingeräumt.

Punkt VII: Die Vertragsparteien räumen sich wechselseitig das Vorkaufsrecht ein. Der Kaufpreis wird einvernehmlich oder mit dem Verkehrswert abzüglich eines Abschlages von 20 % bestimmt.

Punkt VIII: Die Grunderwerbsteuer (GrESt) haben die Übernehmer zu tragen.

Punkt IX a bis j: Bf trifft mit den Übernehmern eine **Benützungsvereinbarung** dahingehend, dass den Übernehmern der nordwestseitige Teil des Hofgebäudes zur alleinigen Nutzung und Benützung zukommt.

Punkt IX k: Die Übernehmer verpflichten sich und ihre Rechtsnachfolger, ihre Anteile über Verlangen des Bf (oder dessen Rechtsnachfolgern) an diesen (diese) zu veräußern und zwar nach Ablauf von 99 Jahren. Anlässlich der Rückübereignung an Bf haben diese an die Übernehmer Leistungen analog der Regelung bei Ausübung des Vorkaufsrechtes zu leisten.

Die im Wege der Selbstberechnung ermittelte GrESt in Höhe von insgesamt 83,94 € haben die Übernehmer an das zuständige Finanzamt entrichtet.

In den folgenden zwei Jahren haben die Übernehmer in dem ihnen zur alleinigen Nutzung zugedachten Gebäudeteil umfangreiche Umbaumaßnahmen getätigt und eine neue Wohneinheit errichtet. Wegen gravierender Unstimmigkeiten sind die Parteien des Übergabsvertrages später allerdings übereingekommen, die grundbürgerlich bereits durchgeführte Liegenschaftsübertragung vollinhaltlich aufzuheben und rückabzuwickeln.

Zu diesem Zweck haben Bf und die seinerzeitigen Übernehmer den gegenständlichen **Stornierungsvertrag vom 11. Februar 2013** abgeschlossen:

II. Die Aufhebung des seinerzeitigen Übergabsvertrages und Rückübertragung der Miteigentumsanteile an Bf erfolgt, weil während der gemeinsam vorgenommenen Bauführung an der im Miteigentum stehenden Liegenschaft schwerwiegende Differenzen bezüglich dieser Bauführung und auch persönliche Differenzen aufgetreten sind, die eine Rückabwicklung des seinerzeitigen Rechtsgeschäftes als sinnvoll erscheinen lassen.

IV. Als Gegenleistung für die vertragsgegenständliche Übertragung von Miteigentumsanteilen übernimmt Bf die an die Übernehmer für die von diesen vorgenommene Bauführung ergangenen Rechnungen verschiedener Professionisten im Gesamtbetrag von 185.764,70 € (Rechnungen sind dem Vertrag beigelegt). Zur Bezahlung dieser Rechnungen haben die Übernehmer bei der Bank ein Darlehen in Höhe von 44.000 € aufgenommen. Bf übernimmt daher diese gegen die Übernehmer gerichtete Forderung in seine künftige alleinige Rückzahlungs- und Verzinsungspflicht und verpflichtet sich, diesbezüglich die Übernehmer vollkommen klag- und schadlos zu halten. Die verbleibende Differenz von 141.764,70 € ist von Bf innerhalb von 14 Tagen ab Vertragsunterfertigung zu bezahlen.

V. Gemäß § 17 GrEStG beantragen die Vertragsparteien infolge Rückgängigmachung des ursprünglichen Erwerbsvorganges innerhalb der Frist von 3 Jahren für dieses Rechtsgeschäft die Steuer nicht festzusetzen und die bereits bezahlte Steuer zu erstatten.

VI. Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes: Regelungen betreffend

Betriebskosten, Mobilial, Auszugsmodalitäten

VII. Wegen Gegenstandslosigkeit werden die Benützungsvereinbarung und das

Vorkaufsrecht im Grundbuch gelöscht.

IX. Die ... GrESt trägt Bf .

Gang des Verfahrens

Die seinerzeit für den Übergabsvertrag vom 6. August 2010 bezahlte GrESt in Höhe von 83,94 € hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) antragsgemäß unter der ErfNr10 erstattet.

Für den Stornierungsvertrag vom 11. Februar 2013 hingegen hat das GVG die beantragte Befreiung gemäß § 17 GrEStG nicht zuerkannt, weil werterhöhende Aufwendungen am Grundstück getätigt wurden. Vielmehr hat das GVG unter der ErfNr13 mit zwei **GrESt-Bescheiden je vom 24. April 2013** für die Erwerbe von den Übernehmern, 1. von ÜN1 und 2. von ÜN2, GrESt in Höhe von insgesamt 6.501,76 € (von der Gegenleistung im Ausmaß der übernommenen Kosten der Bauführung in Höhe von 185.764,70 €) festgesetzt und Bf vorgeschrieben.

Dagegen hat Bf die gegenständliche **Berufung vom 23. Mai 2013** mit der Begründung erhoben, dass die erfolgte Liegenschaftsübertragung rückwirkend vollinhaltlich aufgehoben worden sei. Die Gegenleistung sei ein Kostenersatz für bauliche Maßnahmen gewesen, die er als Miteigentümer mit beauftragt habe und die die Übernehmer vorfinanziert hätten. Es handle sich nicht um eine Rückübertragung der Liegenschaft, weil die ursprüngliche Übertragung der Liegenschaft ja durch die rückwirkende Vertragsauflösung gar nicht zustande gekommen sei.

Das GVG hat die Berufung am 10. Juni 2013 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung ist daher als Beschwerde zu behandeln und das Bundesfinanzgericht hat darüber mit Erkenntnis zu entscheiden.

Über Vorhalt des BFG hat Bf, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., am 22. April 2015 nochmals dargelegt, dass ursprünglich zwischen den Vertragsparteien ein Mietverhältnis geplant gewesen sei. Letztendlich sei vom Notar aus rein baurechtlichen

bzw. grundverkehrskommissionellen Gründen ein Übergabsvertrag erstellt worden, der aber dem Grunde nach von den Parteien nie gewollt gewesen sei. Es habe daher ein Motivirrtum vorgelegen, der zivilrechtlich zur Stornierung (Rückabwicklung) des Übergabsvertrages geführt habe. Es liege daher keine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges aufgrund eines nachfolgenden gesonderten Willensaktes der Parteien vor und auch keine nachträgliche privatrechtliche Vereinbarung, sondern ein Motivirrtum, der zivilrechtlich zur Stornierung geführt habe und den ursprünglich gewünschten Zustand ex tunc hergestellt habe. Der Erwerbsvorgang habe somit nie stattgefunden.

Überdies hätten die Baumaßnahmen flächenmäßig nur zu 73,67 % die Übernehmer betroffen, darüberhinaus seien das Vorhaus der Eltern, die Heizungsanlage, Estriche und die durch die Umbaumaßnahmen zerstörte Küche der Eltern betroffen gewesen.

In der **mündlichen Verhandlung am 30. Juni 2015** beruft sich das GVG auf die Judikatur, zB auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 21. Jänner 1998, 97/16/0345.

Der Bf. wiederholt sein Vorbringen, es hätte schon beim Abschluss des Übergabsvertrages vom 6. August 2010 ein Motivirrtum vorgelegen und die vereinbarte Geldleistung lt. Stornierungsvertrag sei bloß für die Vorfinanzierung durch die Übernehmer, nicht aber als Gegenleistung bezahlt worden.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund der zugrundeliegenden Verträge und des durchgeführten Beweisverfahrens erwiesen.

Streitpunkt

Strittig ist ausschließlich die Rechtsfrage, ob hinsichtlich des Stornierungsvertrages vom 11. Februar 2013 die Steuerbegünstigung im Sinne des § 17 Abs. 2 GrEStG zur Anwendung kommen kann.

Rechtslage

Gemäß § 17 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) wird die Steuer 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 Rechtsgeschäfts 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.

Nach § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß, wenn zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich ist, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt.

Ist die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach § 17 Abs. 4 GrEStG 1987 auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

Erwägungen

§ 17 GrEStG verfügt die Steuerfreiheit für eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges innerhalb von drei Jahren.

Hinsichtlich Zielsetzung und grundlegender Voraussetzungen dieser Bestimmung kann auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrEStG, § 17, und die darin enthaltenen, zahlreichen Judikaturzitate verwiesen werden:

Materielle Zielsetzung des GrEStG ist es, 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. Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG ist es also, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden. Den Bestimmungen liegt der Gedanke zugrunde, dass die Steuer nicht zu erheben ist, wenn der Erwerb trotz eines ursprünglich darauf gerichteten Rechtsvorganges später tatsächlich nicht eintritt. (Rz. 1) Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entsteht und in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann. (Rz. 5)

Das Gesetz lässt die Abänderung der Steuer nur in den ausdrücklich umschriebenen Fällen zu (Rz. 6)

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt jedenfalls eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus (Rz. 14a),

und insbesondere müssen das veräußerte und das rückerworbene Grundstück identisch sein. (Rz. 14b)

§ 17 Abs. 2 GrEStG regelt die Fälle der Nichterhebung der Steuer beim Eigentumserwerb, also dann, wenn der Erwerber bereits grundbürgerlicher Eigentümer geworden ist. Der Rückerwerb erfasst zwei Erwerbsvorgänge, nämlich den Eigentumserwerb des Erwerbers und den Rückerwerb des Eigentums durch den Verkäufer. (Rz. 52)

An dieser Stelle ist zunächst auf das Beschwerdevorbringen einzugehen, wonach es sich nach Meinung des Bf. im gegenständlichen Fall um keine Rückübertragung der Liegenschaft handle (§ 17 Z 1 GrEStG). Vielmehr sei ein Motivirrtum vorgelegen, der

zivilrechtlich zur Stornierung geführt habe, sodass der Erwerbsvorgang nie stattgefunden habe (§ 17 Z 3 GrEStG).

§ 17 Abs. 2 GrEStG bezieht sich nur auf die Fälle des § 17 Abs. 1 Z 1, 2 und 4 GrEStG, nicht aber auf jene der Z 3 dieser Gesetzesstelle. Dies deshalb, weil ein ungültiges Rechtsgeschäft begrifflich nicht rückgängig gemacht werden kann (Arnold, Kommentar zum GrEStG, Band II, § 17 Rz. 64). Hier käme es durch die Anfechtung des ungültigen Rechtsgeschäftes ohnedies zu keinem weiteren Erwerbsvorgang. Demnach ist es nach dem Willen des Gesetzgebers von Bedeutung, wie die Wirkungen des ursprünglichen Rechtsgeschäftes beseitigt werden, ob das ursprüngliche Rechtsgeschäft rückgängig gemacht oder aber eine Anfechtung mit Erfolg durchgeführt wird. Die Wahl der Rechtsform steht den Parteien frei, wobei sich die abgabenrechtlichen Folgen aus der Rechtsform ergeben.

Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt, so ist festzustellen, dass die Vertragsparteien nicht den Weg gewählt haben, den Übergabsvertrag aus dem Jahr 2010 wegen Motivirrtums anzufechten, sondern sie haben einvernehmlich (Punkt II ... sind übereingekommen) einen Stornierungsvertrag abgeschlossen. Bei einer einvernehmlichen Auflösung des Vertrages liegen aber die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG nicht vor (VwGH 19.5.1978, 2031, 2032/76, und 29.11.2001, 2001/16/0489).

Überdies ist ein schon beim Zustandekommen des Übergabsvertrages bestehender (Motiv)irrtum auch deshalb nicht anzunehmen, weil einerseits als Grund für die "Rückübertragung" der Miteigentumsanteile ausdrücklich schwerwiegende Differenzen während der gemeinsam vorgenommenen Bauführung und persönliche Differenzen angeführt werden und andererseits die Parteien nach deren eigenem Vorbringen die Rechtsform (Übereignung von Miteigentumsanteilen) aus "baurechtlichen bzw. grundverkehrskommissionellen Gründen" bewusst gewählt haben. Nicht zuletzt ist der Beweggrund zum Erwerb einer Liegenschaft und ebenso zur Einhaltung einer bestimmten Vorgangsweise steuerlich völlig unerheblich (VwGH 15. April 1993, 93/16/0056). § 17 GrEStG ist zudem eine Begünstigungsbestimmung, deren Anwendung nur in den in diesem Paragrafen ausdrücklich geregelten Fällen möglich ist. Die Bestimmung ist einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich.

Eine Steuerfreiheit des Stornierungsvertrages vom 11. Februar 2013 nach der Gesetzesstelle des § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG kommt daher nicht in Betracht.

Allerdings bleibt im gegenständlichen Fall zu untersuchen, ob der ursprüngliche Erwerbsvorgang durch Vereinbarung rückgängig gemacht wurde und daher die Regelung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG zur Anwendung kommen kann. Dies setzt allerdings die Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus.

Zu dieser Problemstellung weist Fellner auf die folgende Rechtsprechung des VwGH hin:

Voraussetzung für die Steuerfreiheit eines Rückerwerbes ist, dass das Grundstück, das Gegenstand von Erwerb und Rückerwerb ist, wieder in dem Zustand, in dem es sich im Zeitpunkt des ersten Erwerbsvorganges befunden hat, zurückerworben wird.

Muss der Rückerwerber, um die seinerzeit veräußerte Liegenschaft zurückzuerwerben, beim Rückerwerb mehr aufwenden, als er seinerzeit empfangen hat, dann erscheint es insoweit nicht gerechtfertigt, eine Steuerbegünstigung iSd. § 20 GrEStG 1955 (nunmehr § 17 GrEStG 1987) zu gewähren, weil kein vernünftiger Anlass besteht, dem Rückerwerber eine dem Zweck dieser Gesetzesstelle widersprechende Begünstigung einzuräumen. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (VwGH 12.10.1964, 0767/64). (Rz. 53)

In gleicher Weise argumentiert der VwGH zu einem Sachverhalt, bei dem bloß das grundbürgerliche Eigentum, nicht aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf den seinerzeitigen Veräußerer rückübertragen wurde:

Eine Rückübertragung nach § 17 Abs. 2 GrEStG muss zur vollständigen Wiederherstellung des vor der Übertragung vorhanden gewesenen rechtlichen und tatsächlichen Zustandes führen (VwGH 5.10.1964, 2326/63). (Rz. 55)

Sind an einem rückerworbenen Grundstück Veränderungen vorgenommen worden, dann kann die Steuerbegünstigung nach § 17 GrEStG nicht ohne weiteres gelten, weil nicht dasselbe Grundstück zurückgestellt wird. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (VwGH 21.01.1998, 97/16/0345).

Ist das als unbebaut veräußerte Grundstück in der Zeit bis zum Rückerwerb bebaut oder sonst wie verändert worden, und ersetzt der Rückerwerber dem seinerzeitigen Erwerber die aus diesem Grund entstandenen Kosten, dann ist von dem Betrag dieses Kostenersatzes die GrESt zu erheben (VwGH 12.10.1964, 0767/64). (Rz. 57)

Zu der gegenständlichen Problemstellung ist auch in Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG, § 17 Rz. 77, angemerkt:

Bei der Rückgängigmachung muss das Grundstück in demselben tatsächlichen Zustand rückübertragen werden, in dem es sich bei Abschluss des vorangegangenen Erwerbsgeschäftes befunden hat. Sind an dem Grundstück Veränderungen vorgenommen worden, so kann für den Ersatz werterhöhender Aufwendungen am Grundstück die Begünstigung des § 17 GrEStG nicht gewährt werden (VwGH 12.10.1964, 0767/64).

Gegenstand dieses Erkenntnisses war ein Anteil an einer Liegenschaft, die bei Abschluss des Kaufvertrages unbebaut war, auf der aber im Zeitpunkt des Rückerwerbes ein Wohnhaus errichtet war. Der seinerzeitige Verkäufer hat dem Käufer nicht nur den Kaufpreis zurückgegeben, sondern auch die Baukosten, Provisionen, Installationskosten etc. vergütet. Aus diesen Kosten war die GrESt festzusetzen; hinsichtlich des ursprünglichen Kaufpreises wurde die GrESt nach § 17 Abs. 2 erstattet. Diese Rechtsprechung wurde inzwischen vom VwGH bestätigt (21.1.1998, 97/16/0345).

In diesem Sinn vertritt auch das BMF in seinem Protokoll über die Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern 2008, Erlass vom 22.1.2010, 010206/0007-IV/5/2010, zu einem vergleichbaren Sachverhalt die Ansicht:

Die bereits entrichtete Grunderwerbsteuer für den ursprünglichen Erwerbsvorgang wird gemäß § 17 GrEStG 1987 rückerstattet.

Die Werterhöhung aus allgemeiner Wertsteigerung führt nicht zu einer Versteuerung des Mehrwertes beim Rückerwerb. Darunter wird auch die bloße Umwidmung fallen, durch die eine Wertsteigerung bewirkt wird. Nur Werterhöhungen, die durch Aufwendungen des Erwerbers verursacht wurden, sind beim Rückerwerb nicht befreit (zB Aufschließung, Kanal- oder, Wasseranschluss, Errichtung eines Gebäudes). Das bedeutet, dass der durch den seinerzeitigen Erwerber geschaffene Mehrwert beim Rückerwerb insoweit steuerpflichtig ist.

Vgl. auch BMF vom 4. August 2010, 010206/0169-VI/5/2010, zu einem Rückerwerb in Zusammenhang mit einem Baurechts- und Mietkaufvertrag, wo für die Berechnung der GrESt wiederum die Gesamtinvestitionskosten für das vom Bauberechtigten errichtete Gebäude herangezogen werden. Hinsichtlich der Wertsteigerung des Baurechtes durch die Errichtung des Gebäudes kommt die Steuerbefreiung des § 17 GrEStG nicht in Betracht.

Demgegenüber bleibt nach deutscher Auffassung (BFH Urteil vom 14.1.1976, BStBl. II 76,347) bei Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges nach Eigentumsübertragung wegen Nichterfüllung der Vertragsbedingungen die GrESt für den Rückerwerb des Grundstückes auch insoweit unerhoben, als der Rückerwerber wegen der in der Zwischenzeit begonnenen Bebauung (und der dadurch eingetretenen Werterhöhung) Ersatz leistet.

Veränderungen am Grundstück, die in der Zeit zwischen Veräußerung und Rückerwerb eingetreten sind, zB durch Wertverbesserungen durch Reparaturen, An- oder Umbauten, Wertminderungen durch Beschädigungen, vor allem aber durch Bebauung oder durch Abbruch von Gebäuden, sind unbeachtlich (vgl. Borutta/Egly/Siegloch, GrEStG 14, § 16 dGrEStG, Rz. 215 ff.).

Das BFG folgt der Auffassung des VwGH, weil diese der Systematik des GrEStG im Besonderen gerecht wird:

1. Es soll jeder Rechtsträgerwechsel besteuert werden.
2. Gegenstand eines Erwerbsvorganges bzw. von der GrESt befreiten Rechtsvorganges kann ein Grundstück oder allenfalls auch ein ihm gleichgestelltes Objekt sein. Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG stehen zB Gebäude auf fremdem Boden den Grundstücken gleich.

Nach dem Regelungsmuster des GrEStG erscheint es zwangsläufig notwendig, für den Fall, dass zunächst ein Grundstück und später dieses Grundstück samt Gebäudeinvestitionen noch einmal den Eigentümer wechselt, nur hinsichtlich des Grundstücks die Befreiung eintritt. Der Rückerwerb des Grundstückes ist quasi Ersterwerb eines „Gebäudes auf fremdem Boden“.

Im konkreten Fall wurden an dem rückerworbenen Grundstück zwischen Ersterwerb und Rückübertragung gravierende Veränderungen in der Weise vorgenommen, dass es zu umfangreichen Baumaßnahmen (mit einem Kostenaufwand von 185.764,70 €) gekommen ist. Unter Bedachtnahme auf die allgemeinen Grundsätze des GrESt-Rechts hat der Bf. 2010 ein Grundstück mit einem bestimmten Gebäude geschenkt. 2013 hat er dasselbe Grundstück jedoch mit einem (tatsächlich und wertmäßig) anderen Gebäude zurück erworben. Die Steuerbefreiung nach § 17 GrEStG soll aber nur dort greifen, wo entweder der Erwerb tatsächlich nie eintritt oder es zu einer völligen Wiederherstellung des vorigen Zustandes kommt. Nur dann soll der Steuerpflichtige so gestellt werden, wie wenn das Rechtsgeschäft nie abgeschlossen worden wäre. Es kann dem Beschwerdeführer auch nicht zum Erfolg verhelfen, wenn er darauf hinweist, die Übergabe sei rückwirkend (ex tunc) aufgehoben worden, weil im GrESt-Recht der Grundsatz gilt, dass eine einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann (zB VwGH 26.6.1997, 97/16/0024, siehe auch oben Rz. 5). Nicht zuletzt handelt es sich, worauf oben schon hingewiesen wurde, bei § 17 GrEStG um eine Begünstigungsbestimmung, welche einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich ist.

Insoweit also die Übernehmer durch die Bauführungen einen Mehrwert geschaffen haben, ist im Lichte obiger Judikatur beim Rückerwerb Steuerpflicht gegeben.

Die GrESt bemisst sich grundsätzlich nach der Gegenleistung.

Gegenleistung ist alles, was der Erwerber einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (Fellner, § 5 Rz. 6 Abs. 2), wobei es darauf ankommt, ob die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Grundstück steht (Fellner § 5 Rz. 9 Abs. 1).

In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragsparteien hat.

Im Stornierungsvertrag vom 11. Februar 2013 wird die Übernahme der durch die Bauführung entstandenen Kosten im Gesamtbetrag von 185.764,70 € ausdrücklich als Gegenleistung für die vertragsgegenständliche Übertragung von Miteigentumsanteilen bezeichnet. Das heißt, der Bf. hat diesen Betrag versprochen, um wieder Alleineigentum an dem Grundstück zu erhalten. Umgekehrt waren die Übernehmer zu der Rückübertragung offenbar nur unter der Bedingung bereit, dass der Bf. ihren Aufwand ersetzt. Die Auslegung der vertraglichen Regelung, dass die Übernehmer die Baukosten quasi bloß vorfinanziert hätten, steht nicht im Einklang mit dem Vertragsinhalt und dem tatsächlichen Geschehen. Die Übernehmer wollten offenkundig auf der in ihrem Miteigentum stehenden Liegenschaft für ihren eigenen Bedarf und auf eigene Kosten eine Wohnung errichten und lauteten die dem Stornierungsvertrag angehängten Rechnungen deshalb auch auf ihre Namen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der oben angesprochenen, umfangreichen Judikatur des VwGH zu ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 6. Juli 2015