

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache M, Adr, vertreten durch Steuerberater , gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6.11.2014, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird wegen Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges iSd § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 30.12.2013 hatte Herr A seiner Tochter M (= Beschwerdeführerin, Bf) den Hotelbetrieb " XY " mit allen Aktiva und Passiva auf den **Stichtag 30.11.2013** übertragen. Im Betriebsvermögen befinden sich vier Liegenschaften in EZxxx ; der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaften beträgt zusammen € 1,094.200, sohin der dreifache Einheitswert gesamt € 3,282.600.

Unter Vertragspunkten IV. und V. wurden dem Übergeber, geb. 1946, im Gegenzug 1. eine lebenslange Leibrente in Höhe von mtl. € 1.500 und 2. ein lebenslanges Wohnungsgebrauchsrecht, bewertet mit mtl. € 728, eingeräumt. Laut vorgelegtem Jahresabschluss zum 30.11.2013 ist das bewegliche Vermögen des Betriebes mit dem Teilwert von € 495.666 ausgewiesen; die übernommenen Passiva betragen gesamt € 8,982.206. Vorgelegt wurde ein Ertragswert-Gutachten, wonach der Hotelbetrieb zum **Bewertungsstichtag 30.11.2014** einen Ertragswert von € 11,160.000 aufweist.

Mit Schreiben vom 26.10.2014 wurde die Summe der Verbindlichkeiten (inklusive der Neuinvestitionen von rund € 2,1 Mio. ab 2014) in Höhe von € 11.082.206,40 dem Ertragswert laut Gutachten € 11.160.000 gegenübergestellt, woraus sich ein positiver Verkehrswert von € 77.793,60 ergebe.

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid vom 6.11.2014, StrNr , ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 8.885.397,46 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 177.707,95 vorgeschrieben. Für die Berechnung sei die gesamte Gegenleistung verhältnismäßig auf bewegliches und unbewegliches Vermögen aufzuteilen, wozu der Verkehrswert bzw. der Teilwert der Wirtschaftsgüter anzusetzen sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird vorgebracht, die Steuerbemessung sei unklar und aus dem Bescheid nicht ablesbar. Als Bemessungsgrundlage sei aufgrund der unentgeltlichen Betriebsübergabe sowie gemäß § 4 Abs. 2 Z 1a GrEStG der dreifache Einheitswert der Liegenschaften von € 3.282.000 heranzuziehen.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde dahin begründet, dass § 4 Abs. 2 Z 1 lit a GrEStG idF BGBl I Nr. 36/2014 erst auf Erwerbsvorgänge zur Anwendung gelange, die nach dem 31.5.2014 verwirklicht worden seien, und daher nicht auf gegenständlichen Übergabsvertrag aus dem Jahr 2013.

Im Vorlageantrag wird eingewendet, auch nach der alten, hier anzuwendenden Rechtslage wäre die Steuer vom dreifachen Einheitswert zu berechnen, wenn nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF 2013 die Gegenleistung *geringer* sei als der Wert des Grundstückes. Die Ermittlung der Gegenleistung sei nach wie vor völlig unklar. Eine zum Übergabsstichtag gebildete Rückstellung (von € 202.194,11) sei aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden. Die Entscheidung durch den Gesamtsenat wurde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat mit Vorhalt vom 7.8.2015 ausführlich die geltende Rechtslage sowie die Ermittlung der "Gegenleistung" und die anzuwendende "Bemessungsmethode bei Betriebsübergaben" samt Berechnung der Grunderwerbsteuer der Bf zur Kenntnis gebracht. Da die anteilige Gegenleistung (rund € 8,8 Mio.) weitaus höher sei als der dreifache Einheitswert der Grundstücke (rund € 3,3 Mio.), liege ein voll entgeltlicher Erwerb vor. Es wurde um Adaptierung des Ertragswert-Gutachtens auf den maßgebenden Übergabsstichtag (= 30.11.2013), um Nachweis der angesprochenen Reduzierung der Passiva (hins. Rückstellung) sowie um Stellungnahme ersucht.

In der Folge wurde seitens des steuerlichen Vertreters – nachdem nunmehr die Berechnungsmethode klargestellt sei - telefonisch und schriftlich avisiert, dass die Betriebsübergabe ev. noch im Oktober 2015 zur Gänze rückgängig gemacht und ein Antrag gemäß § 17 GrEStG gestellt werde. Aus diesem Grund wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Gesamtsenat zurückgezogen; es erübrige sich damit auch die Beantwortung des Vorhaltschreibens samt Beibringung der erbetenen Unterlagen.

Nach weiterem Schriftverkehr wurde nun mit Schreiben vom 11.12.2015 der **Antrag iSd § 17 GrEStG** gestellt, infolge der Rückgängigmachung die Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen bzw. gutzuschreiben. Dazu wurde die am 10.12.2015 zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossene, notariell beglaubigte "Vereinbarung über die Rückgängigmachung des Übergabevertrages vom 30.12.2013" dem BFG vorgelegt, worin – nach Bezugnahme auf den vormaligen Übergabevertrag – auszugsweise Folgendes festgehalten ist:

"....

Zwischenzeitig sind Umstände eingetreten, die eine Neubewertung der seinerzeitigen Interessenslage erfordern und die nach dem Willen der Vertragsparteien dazu führen sollen, den vor dieser Übergabe gegebenen Zustand wieder herzustellen.

Dies vorausgeschickt, vereinbaren die seinerzeitigen Vertragsteile nunmehr Folgendes:

- 1. Der Übergabevertrag vom 30.12.2013 wird durch Rückübertragung des gesamten Unternehmens vollinhaltlich rückgängig gemacht.*
- 2. Diese Rückübertragung beinhaltet auch die Rückstellung aller im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücke samt darauf befindlichen Baulichkeiten. In Ausmaß, Eigentums- und Besitzverhältnissen dieser Grundstücke ist zwischenzeitig keine Änderung eingetreten, infolge einer Zusammenlegung wurden jedoch die Grundstücke ... dem Grundstück ... zugeschrieben*
- 3. ...*
- 4. Diese Rechtswirkungen erfolgen zum Stichtag 30.11.2015, ... Hinsichtlich der Grundstücke und Baulichkeiten erfolgte die Rückstellung durch körperliche Übergabe vor Ort am 10.12.2015 ...*
- 5. Herr A erhält daher zum Stichtag 30.11.2015 das Unternehmen ... samt allen Aktiva und Passiva mit dem Wert, wie er sich am der Übertragung vom 30.12.2013 zugrundegelegten Stichtag 30.11.2013 dargestellt hat, zurück. Festgehalten wird, dass im Umfang des Betriebsvermögens kein wesentlicher Unterschied eingetreten ist ...*
- 6. Als Gegenleistung der Übergabe vom 30.12.2013 wurde die Zahlung einer monatlichen Leibrente in Höhe von € 1.500 vereinbart; diese Leibrente wurde im Ausmaß von 24 Monaten, insgesamt somit € 36.000 geleistet. Die Vertragsparteien vereinbaren nunmehr eine Rückerstattung dieser Leibrentenzahlungen binnen 10 Tagen nach Unterfertigung dieses Vertrages, sodass die gegenseitigen Leistungen aufgehoben sind.*
- 7. Da eine grundbücherliche Durchführung des Vertrages bis dato noch nicht erfolgt ist, besteht hinsichtlich des Grundbuchs kein Handlungsbedarf. ...".*

Beigebracht wurden weiters eine Zahlungsanweisung sowie ein Auszug der Umsatzliste betreffend das Konto des Herrn A bei der X-Bank, woraus hervorkommt, dass am 11.12.2015 eine Überweisung in Höhe von € 36.000 unter dem Titel "Rückführung Leibrente laut Vereinbarung 10.12.2015" an die Bf erfolgte.

Laut Einsichtnahme des BFG in das Grundbuch ist der Übergabevertrag vom 30.12.2013 nie verbüchert worden; der Übergeber ist nach wie vor Alleineigentümer der sämtlich umfaßten Liegenschaften.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Erwerbsvorgang "Betriebsübergabe":

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, in der hier anzuwendenden Fassung VOR BGBl I 2014/36 (in Geltung ab 1.6.2014), unterliegen der

Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte (zB Übergabsverträge), die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

Die Steuer ist nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG dann vom Wert des Grundstückes (di. der dreifache Einheitswert) zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung **geringer** ist als der Wert des Grundstückes.

a.) Gegenleistung:

Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wonach bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, gilt auch für die "anderen", einen Übereignungsanspruch begründenden Rechtsgeschäfte.

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276). Dazu zählen auch Schuldübernahmen sowie beispielweise auch eingeräumte lebenslange Nutzungsrechte wie Leibrenten und Wohnungsrechte (vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 6 und 69 f. zu § 5 mit einer Vielzahl an hg. Judikatur). Solche lebenslänglichen Nutzungsrechte sind mit dem Kapitalwert (oder Rentenbarwert) anzusetzen, der gemäß § 16 Bewertungsgesetz nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln ist (vgl. in *Fellner*, aaO, Rz 53 ff. zu § 5).

Im Beschwerdefall wurde die Gesamtgegenleistung vom Finanzamt mit € 9,298.380 (= übernommene Passiva, kapitalisiertes Wohnrecht, kapitalisierte Leibrente) ermittelt.

b.) Bemessungsmethode bei Unternehmensübergabe:

Wenn zusammen mit einem Grundstück selbständige bewegliche Sachen übergeben werden, ist eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen, wobei die Grundstücke und die beweglichen Sachen mit dem Verkehrswert zu bewerten sind (vgl. *Arnold*, Kommentar zum GrEStG, Tzn. 53 und 60 zu § 5).

Wird ein Unternehmen übertragen, ist zur Schaffung einer vergleichbaren Grundlage für die Aufteilung der Gegenleistung auf Betriebsgrundstücke und bewegliche Wirtschaftsgüter vom Teilwert (§ 12 BewG) auszugehen (VwGH 23.2.1989, 88/16/0105). Bei der Veräußerung eines Unternehmens besteht der Gesamtpreis aus dem Kaufpreis, den sonstigen Leistungen des Übernehmers und den zur Zahlung übernommenen Verbindlichkeiten des Unternehmens (vgl. *Arnold* aaO, Tz. 66 zu § 5). Es ist die gesamte vereinbarte Gegenleistung proportional nach den Verkehrswerten (Teilwert) des erworbenen Vermögens aufzuteilen (siehe zu vor: *Proksch* in ÖStZ 2010/807, S. 416;

vgl. VwGH 27.9.1995, 93/16/0047; siehe dazu in *Fellner*, aaO, Rz 57 zu § 5 mit weiterer VwGH-Judikatur).

Bei einem **entgeltlichen Übergabsvertrag**, dh. bei Vereinbarung eines Gesamtpreises für die Übergabe eines Grundstückes und rechtlich selbständigen Sachen - wie gegenständlich die Übergabe der Liegenschaften samt Betrieb – ist daher stets eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen. Die Gegenleistung ist nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des Grundstückes zum Wert der beweglichen Sachen bzw. des sonstigen Vermögens steht.

Dem entsprechend war vom Finanzamt anhand der übermittelten Teilwerte-Bilanz zum 30.11.2013 sowie dem vorgelegten Ertragswert-Gutachten im Wege der Verhältnisrechnung der Anteil des unbeweglichen Vermögens am Gesamtvermögen mit 95,558 % errechnet und ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 8,885.396,10 (= anteilige Gegenleistung) die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 177.707,92 festgesetzt worden.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen, es sei bei der Bemessung "sowohl nach der alten als auch neuen Rechtslage nach § 4 GrEStG" nur der dreifache Einheitswert der Liegenschaften zugrunde zu legen, übersteigt gegenständlich die vereinbarte Gegenleistung den dreifachen Einheitswert bei Weitem, sodass insgesamt ein *voll entgeltlicher Erwerb* vorgelegen war, bei dem die Grunderwerbsteuer ausgehend von der (anteiligen) Gegenleistung zu bemessen ist.

2. Antrag nach § 17 GrEStG:

Das Gesetz bindet die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, dh. an das obligatorische Verpflichtungsgeschäft (hier: Übergabsvertrag vom 30.12.2013); dagegen nicht (erst) an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111).

Gem. **§ 17 Abs. 1 GrEStG** 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 Abs. 4 dieser Bestimmung ist die Steuer dann, wenn sie in den Fällen der Abs. 1 bis 3 bereits (rechtskräftig) festgesetzt wurde, auf Antrag entsprechend abzuändern (herabzusetzen). 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.

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

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 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). Der VwGH hat in einer Vielzahl von Erkenntnissen (vgl. zB Erk. 21.1.1998, 97/16/0345; VwGH 27.1.2000, 99/16/0481) dargetan, dass eine echte Rückgängigmachung nur vorliegt, 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.).

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine vollständige 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). Hatte der Verkäufer seine Zustimmung zur Vertragsaufhebung am gleichen Tag erteilt, an dem er mit der von der Bf namhaft gemachten zweiten Käuferin kontrahierte, und wurde überdies *der Kaufpreis vom Verkäufer an die Bf nicht zurückgezahlt*, dann lag eine solche Rückgängigmachung nicht vor (VwGH 20.8.1998, 98/16/0029; siehe zu vor auch: *Fellner*, aaO, Rzn. 14 - 15 zu § 17 mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Im Gegenstandsfalle sind nach Ansicht des BFG sämtliche gesetzlich geforderten Voraussetzungen für eine "echte Rückgängigmachung" iSd § 17 GrEStG erfüllt, da innerhalb der Frist von drei Jahren aufgrund der einvernehmlichen "Vereinbarung über die Rückgängigmachung" vom 10.12.2015 zwischen denselben Vertragsparteien die vollständige Rückübertragung des Unternehmens samt aller Liegenschaften an den vormaligen Übergeber erfolgt. Die grundbücherliche Wiederherstellung ist obsolet, da eine Verbücherung des Übergabevertrages aus 2013 nie stattgefunden hatte. Durch Beibringung der (eingangs genannten) Bank- bzw. Überweisungsbelege ist erwiesen, dass auch eine Rückstellung der in Frage kommenden Gegenleistung, nämlich der lt. Übergabevertrag zu zahlenden und über einen Zeitraum von zwei Jahren bezahlten Leibrente, im Gesamtbetrag von € 36.000 wiederum vom Übergeber an die Bf erfolgte, sodass insofern von einer vollständigen – wirtschaftlichen bzw. finanziellen

- *Wiederherstellung des früheren Zustandes* iS obiger VwGH-Judikatur auszugehen ist. Es steht damit insgesamt fest, dass der vormalige Übergeber A seine ursprüngliche Rechtsstellung, die er vor dem Vertragsabschluss (dem Übergabsvertrag) inne gehabt hatte, jedenfalls wiedererlangt hat, weshalb aufgrund "echter Rückgängigmachung" die Begünstigungsbestimmung nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 hier zur Anwendung zu gelangen hat.

Stellt der Steuerpflichtige erstmals *im Rechtsmittel* gegen den erstinstanzlichen Bescheid einen Antrag auf Rückerstattung der Steuer, so ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, den erstinstanzlichen Bescheid *ersatzlos aufzuheben* (VwGH 5.11.1981, 16/2969/80). Ein Antrag nach § 17 Abs. 1 GrEStG kann auch während eines Rechtsmittelverfahrens hinsichtlich der bereits festgesetzten Steuer gestellt werden und **ist** von der Rechtsmittelbehörde in diesem Verfahren zu beachten. Liegt ein Nichtfestsetzungsantrag vor, dann darf ohne dessen Würdigung für den möglicherweise infolge Rückgängigmachung steuerfreien Erwerbsvorgang eine Steuerfestsetzung im Rechtsmittelverfahren nicht bestätigt werden. Der Rechtsmittelbehörde ist es daher verwehrt, ohne Bedachtnahme darauf zu entscheiden, dass ein Antrag nach § 17 GrEStG vorliegt (vgl. VwGH 20.1.1983, 16/2279/80; siehe in *Fellner*, aaO, Rzn 17 und 22 zu § 17 GrEStG).

Über den Antrag der Bf auf Nichtfestsetzung und/oder Rückerstattung (Gutschrift) der Grunderwerbsteuer ist daher im Rahmen gegenständlichen Erkenntnisses durch das BFG abzusprechen und war 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 wurde.

Zu der im vorliegenden Fall zu beurteilenden Frage der "echten Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges" liegt - wie oben angeführt - eine langjährige und einheitliche VwGH-Judikatur vor, in deren Anwendung das BFG gegenständliche Entscheidung getroffen hat. Der Lösung der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu. Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig.

Innsbruck, am 14. Dezember 2015