

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 31.3.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5.3.2015, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird 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 5.3.2012 hatte A (= Beschwerdeführer, Bf) seiner Tochter B die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ1 (bebautes Grundstück, Fläche 1.372 m²) zum Stichtag 1.2.2012 ins Eigentum übertragen. Als Gegenleistung für die Übergabe wurde die Einräumung und grundbürgerliche Sicherstellung eines lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungsrechtes an beide Elternteile (Bf und C) sowie eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zu deren Gunsten vereinbart. Unter Vertragspunkt VII. wurde zu Steuerbemessungszwecken festgehalten, dass der zu EW-AZ1 zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft € 107.100 bzw. der dreifache Einheitswert € 321.300 beträgt; das Wohnungsrecht werde im Hinblick auf Größe, Zustand etc. der Liegenschaft mit pauschal monatlich € 700 bewertet. Sämtliche mit der Vertragserrichtung und Durchführung verbundenen Kosten und Abgaben trägt die Übernehmerin.

Mit Begleitschreiben des Rechtsvertreters vom 4.3.2015 wurde die zwischen selbigen Vertragsparteien am 3.3.2015 geschlossene "*Vereinbarung zur Aufhebung eines Übergabsvertrages*" vorgelegt und beantragt, gemäß § 17 GrEStG die vormalig festgesetzte und von der Übernehmerin bereits entrichtete Grunderwerbsteuer auf Null herabzusetzen und rückzuerstatten. In dieser "einvernehmlichen Aufhebungsvereinbarung" wird zunächst festgehalten, der Übergabsvertrag vom 5.3.2012 sei zu ErfNr2 beim Finanzamt angezeigt und im Juni 2012 verbüchert worden (Punkt

I.). Unter Punkt II. kommen die Vertragsteile aufgrund zwischenzeitlich geänderter Lebensverhältnisse der Übernehmerin nunmehr überein, diesen Übergabsvertrag zur Gänze aufzuheben und rückabzuwickeln, sodass der Bf wiederum Alleineigentümer der Liegenschaft wird. *"Im Hinblick auf diese einvernehmliche Vertragsaufhebung und Rückabwicklung"* verzichten die Eltern auf die eingeräumten Gegenleistungen und stimmen ausdrücklich deren Löschung im Grundbuch zu. Festgehalten wird weiters, dass *"mit dieser einvernehmlichen Vertragsaufhebung und Rückabwicklung"* aller vormals vereinbarten Rechte und Pflichten der Bf wiederum in dieselbe Eigentümerstellung der Liegenschaft wie vor dem Übergabsvertrag vom 5.3.2012 eintrete.

In der Folge hat das Finanzamt – neben der Abweisung des Antrages nach § 17 GrEStG - dem Bf mit Bescheid vom 5.3.2015, StrNr, betreffend die Rückübertragung der Liegenschaft mit Aufhebungsvereinbarung vom 3.3.2015 ausgehend vom dreifachen Einheitswert € 321.300 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 6.426 vorgeschrieben und begründend ausgeführt:

"Die Grunderwerbsteuer wird nur in jenen Fällen rückerstattet, in welchen das zum Grossteil unentgeltlich übertragene Vermögen (Schenkung ABGB) herausgegeben werden muss (zB grober Undank).

Die freiwillige Rückübertragung ist ein weiterer grunderwerbpflichtiger Vorgang".

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, der Auffassung des Finanzamtes sei nicht zuzustimmen. Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG werde die Grunderwerbsteuer auf Antrag ua. nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird. Nach dem Gesetzeswortlaut mache es keinen Unterschied, ob ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliege. Eine anderslautende Interpretation lasse sich nicht aus dem Gesetz ableiten und würde zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden und damit verfassungsrechtlich problematischen Differenzierung von entgeltlichen oder unentgeltlichen Rechtsgeschäften führen, die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes rückgängig gemacht worden wären. Der Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG liege nur darin, dass bei Fällen der unfreiwilligen Rückübertragung diese Anträge unbefristet möglich seien. Gegenständlich seien alle Tatbestandsvoraussetzungen nach der Z 1 erfüllt, nämlich Wahrung der Dreijahres-Frist, Vereinbarung, Rückübertragung in die Verfügungsgewalt des Bf. Der Bescheid sei daher aufzuheben. Es sei gleichzeitig Beschwerde gegen den Bescheid betr. die Abweisung des Antrages nach § 17 GrEStG erhoben worden.

Vom Finanzamt wurde lt. im Akt erliegenden Berechnungsblatt eine Bewertung des mit Übergabsvertrag den Eltern eingeräumten Wohnrechtes (= Gegenleistung) vorgenommen (mit dem unter www.bmf.gv.at zur Verfügung stehenden Berechnungsprogramm zur *"Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen"* gemäß § 16 BewG), woraus sich unter Zugrundelegung ua. des Lebensalters der Eltern und dem im Vertrag angenommenen Mietwert von monatlich € 700 der Kapitalwert/Barwert der gegebenen "Verbindungsrente" mit gesamt € 140.062,89 ergibt.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 6.5.2015 wurde nach Darstellung des § 17 GrEStG unter Verweis auf UFS-Judikatur dahin begründet, dass es sich gegenständlich trotz Einräumung des Wohnrechtes um eine "Schenkung" gehandelt habe, aus welchem Grund eine Rückerstattung nicht erfolgen könne. Durch die (Aufhebungs)Vereinbarung vom 3.3.2015 sei wiederum ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden. Mangels Vernichtung des seinerzeitigen Tatbestandes sei daher nochmals Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

Im Vorlageantrag wurde auf das Beschwerdevorbringen hingewiesen sowie die Nachrechnung "weitergehender rechtlicher Überlegungen" angekündigt.

In Beantwortung eines BFG-Vorhaltschreibens wurde in der Stellungnahme vom 29.3.2016 ausgeführt, das System der Grunderwerbsteuer habe mit dem SchenkMG 2008 insofern eine grundlegende Änderung erfahren, als seither gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 sämtliche – auch unentgeltliche – Grundstücksübertragungen unter dem Regime der GrESt einheitlich zu betrachten seien. § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG regle – ohne Einschränkung auf entgeltliche oder unentgeltliche Erwerbsvorgänge – die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer. Die Z 4 sei keine Spezialbestimmung zu Z 1, sondern regle darüber hinaus die zeitlich unbegrenzte Nichtfestsetzung bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen, während nach Z 1 nur Erwerbsvorgänge erfasst würden, die nicht länger als 3 Jahre zurücklägen. Nur im Regime der Erbschafts- und Schenkungssteuer habe der Gesetzgeber Rückerstattungen nur zulassen wollen, wenn der Geschenknehmer gegen seinen Willen das Geschenk habe herausgeben müssen; dagegen habe im Grunderwerbsteuerrecht immer schon eine Nichtfestsetzung dann stattfinden können, wenn innerhalb von 3 Jahren ua durch Vereinbarung ein Erwerb rückgängig gemacht werde. Eine im einheitlichen Bereich der Grunderwerbsteuer gewollte unterschiedliche Behandlung von gleichartigen Vorgängen könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, andernfalls es zu verfassungrechtlich problematischen Ergebnissen kommen würde. Auch das VfGH-Erkenntnis G 104/04 spreche nicht gegen diese Ansicht, da es explizit nur zur Schenkungssteuer ergangen sei. Der VfGH erachte "*im System des Schenkungssteuerrechtes*" für gerechtfertigt, bei Erstattungen zwischen einer einvernehmlichen/freiwilligen Herausgabe des Schenkungsgegenstandes und einer solchen gegen den Willen des Beschenkten zu unterscheiden. Durch die - aufgrund unterschiedlicher Regelungsinhalte - unzulässige Übertragung von Grundsätzen des Schenkungssteuerrechts auf das Grunderwerbsteuerrecht käme es zu einer verfassungrechtlich problematischen Gesetzesauslegung.

Das Bundesfinanzgericht hatte mit Erkenntnis vom 7.4.2016, RV/3100815/2015, die Beschwerde auszugsweise mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

" ... Mit dieser, § 33 ErbStG in der bereinigten Fassung nachgebildeten und durch das SchenkMG 2008 in den Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes eingefügten Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG wird im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Erstattungsmöglichkeit bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung, dass der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss, auf

reine Grundstücksschenkungen und auf - sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche - gemischte Grundstücksschenkungen ausgedehnt, deren Gegenleistung nicht den halben Verkehrswert der Liegenschaft erreichen und deshalb zivilrechtlich einheitlich als Schenkung zu behandeln sind. Bei reinen bzw. überwiegend unentgeltlichen Grundstücksschenkungen beschränkt die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die Erstattungsmöglichkeit auf die Fälle, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben musste. Anders als bei sonstigen Erwerbsvorgängen kann es somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn eine Grundstücksschenkung im dargelegten Sinn vorliegt und diese einvernehmlich rückgängig gemacht wird (vgl. zu vor: UFS 9.12.2013, RV/0490-I/13).

Entgegen dem Beschwerdevorbringen erachtet das BFG obige Gesetzesinterpretation unter Bedachtnahme auf die dargelegte historische Entwicklung und hiebei insbesondere den Umstand, dass die Einfügung der Z 4 in § 17 Abs. 1 GrEStG für Schenkungen in Nachbildung eindeutig des § 33 ErbStG erfolgt ist, als völlig systemkonform und hegt insofern auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

.... Bei dem Erwerbsvorgang handelte es sich ... um eine "gemischte Schenkung". Der kapitalisierte Wert des Wohnrechtes beträgt unstrittig € 140.063 ..., dh. weit weniger als die Hälfte der steuerlichen Bemessungsgrundlage = dreifacher Einheitswert von unbestritten € 321.300. ... Nach Obigem war also zivilrechtlich beim Übergabsvertrag als einem gemischten Rechtsgeschäft, das weitaus überwiegend unentgeltlich erfolgt ist, einheitlich von einer "Schenkung" auszugehen.

Entgegen der Rechtsansicht des Bf kommt diesfalls hinsichtlich der beantragten Erstattung die Bestimmung nach § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 (nicht aber Z 1) zur Anwendung. Da mit Vereinbarung vom 3.3.2015 eine einvernehmliche Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges erfolgte, ist aber die im § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG normierte Tatbestandsvoraussetzung "aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste" nicht erfüllt, weshalb es auch zu keiner Erstattung der vormals entrichteten Grunderwerbsteuer kommen kann.

Das Finanzamt hat demzufolge zu Recht für den Rückerwerb der Liegenschaft durch den Bf die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. ..."

(im Übrigen wird, um weitere Wiederholungen zu vermeiden, auf die ausführliche Begründung im BFG-Erk. vom 7.4.2016 verwiesen).

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde vom BFG zugelassen, da bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage der Abgrenzung der Bestimmung nach § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 (eingefügt mit SchenkMG 2008) zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 vorgelegen ist.

Gegen das BFG-Erkenntnis hat der Bf die ordentliche Revision erhoben.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 28.9.2016, Ro 2016/16/0015, 0016, ua. das BFG-Erkenntnis RV/3100815/2015 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Vom BFG ist daher im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens wiederum über die Beschwerde des Bf gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 5.3.2015 abzusprechen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 17 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987, BGBI 1987/309 idF. des BGBI I Nr. 85/2008 (SchenkMG 2008), lautet auszugsweise:

"(1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

Z 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,

.....

Z 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

.....

(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. ..."

In Streit gezogen ist die Frage, ob das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht bei gegebener Sachverhaltskonstellation von einem Fall des § 17 Abs. 1 **Z 4** GrEStG 1987 ausgegangen ist.

Unstrittig blieb, dass mit der Vereinbarung vom 3.3.2015 eine *einvernehmlich* erfolgte Aufhebungsvereinbarung getroffen wurde und damit die im § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG normierte Tatbestandsvoraussetzung "*aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste*" nicht erfüllt ist.

Des Weiteren steht außer Zweifel, dass für den Fall der vom Bf begehrten Anwendbarkeit des § 17 Abs. 1 **Z 1** GrEStG die darin geforderten Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen. Den Beschwerdefall entscheidet demnach die Abklärung der Grundsatzfrage, für welchen "Anwendungsbereich" diese beiden Gesetzesbestimmungen jeweils gelten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr mit **Erkenntnis vom 28.9.2016, Ro 2016/16/0015**, 0016, über die ordentliche Revision des Bf im Ergebnis wie folgt abgesprochen:

".... Das Bundesfinanzgericht zieht nicht in Zweifel, dass die Vereinbarung vom 3. März 2015 alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ... erfüllt; ... erachtet jedoch die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ... durch die durch das SchenkMG 2008 eingefügte Z 4 des § 17 Abs. 1 GrEStG für ausgeschlossen, weil ... die Z 4 leg. cit. § 33 ErbStG ... nachgebildet und im Verhältnis zur Z 1 leg. cit. als "Spezialbestimmung"

eingefügt sei ... und diese Spezialbestimmung für Grundstücksschenkungen die Erstattungsmöglichkeit auf jene Fälle einschränke, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben müsse.

Dem Gesetzeswortlaut ist nicht zu entnehmen, dass auf Schenkungen (oder Erwerbe von Todes wegen) ausschließlich § 17 Abs. 1 Z 4 anwendbar sein soll.

Ausgehend vom Wortlaut des § 17 Abs. 1 GrEStG liegt zwischen Z 1 und Z 4 auch **kein Verhältnis von lex specialis zu lex generalis vor**, weil – wie die Revisionen zutreffend aufzeigen – die Z 4 leg. cit. nicht bloß ein oder mehrere zusätzliche Tatbestandsmerkmale gegenüber Z 1 vorsieht, sondern zum Teil andere, zumal Z 1 und Z 4 jeweils die selbe Rechtsfolge (nämlich die Befreiung von der Grunderwerbsteuer) vorsehen, sodass auch keine Antinomie zwischen diesen Normen vorliegt, die im Wege der Auslegung bereinigt werden müsste ...

Gerade wenn man berücksichtigt, dass auch nach der Rechtslage vor dem SchenkMG gemischte Schenkungen bis zur Höhe der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterlagen und das Vorliegen eines der Tatbestände gemäß § 17 GrEStG idF vor dem SchenkMG 2008 auf Antrag zur Nichtfestsetzung oder Abänderung (Erstattung) der Grunderwerbsteuer führte, kann man den Erläuterungen zum SchenkMG **nicht die Bedeutung beimessen, der Gesetzgeber habe die Möglichkeit der Erstattung im Falle einer Schenkung auf die in § 17 Z 4 GrEStG genannten Fälle beschränken wollen**. Z 4 fügt vielmehr den sonstigen Möglichkeiten, insbesondere der in Z 1 genannten Rückgängigmachung durch Vereinbarung, für den Fall der Schenkung oder des Erwerbes von Todes wegen für die in diesen Fällen denkbare Möglichkeit der Verpflichtung zur Herausgabe des geschenkten (oder im Erbgang erworbenen) Grundstücks **einen weiteren Erstattungstatbestand hinzu**, der nach der Fassung vor dem SchenkMG 2008 nicht erfasst wäre.

.... Abgesehen davon, dass nach dem Vorgesagten der vom BFG zitierten Wendung keineswegs entnommen werden kann, der Gesetzgeber habe mit Z 4 eine Einschränkung der Erstattungsmöglichkeit im Falle von Schenkungen vornehmen wollen, hat nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein aufgrund der historischen Auslegung (nach dem vermuteten Willen des Gesetzgebers) gewonnenes Auslegungsergebnis hinter die aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut gewonnene Lösung zurückzutreten

Indem das Bundesfinanzgericht in den angefochtenen Erkenntnissen der Vereinbarung vom 3. März 2015 zur Aufhebung des Übergabsvertrages die Befreiung nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG versagte, belastete es diese Erkenntnisse mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, weshalb diese gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben sind. ..."

In Entsprechung obiger VwGH-Judikatur ist daher auf die Vereinbarung vom 3.3.2015 betr. Aufhebung des Übergabsvertrages (= weitaus überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft/Schenkung) die Begünstigungsbestimmung nach § 17 Abs. 1 **Z 1** GrEStG anzuwenden und die Befreiung von der Grunderwerbsteuer (Steuererstattung) zu gewähren.

Dies bedeutet in der Folge für gegenständlichen Beschwerdefall, dass auch der im Zuge der Rückgängigmachung erfolgte Rückerwerb der Liegenschaft durch den Bf laut Vereinbarung vom 3.3.2015, mit welchem Rechtsgeschäft grundsätzlich ein neuerlicher grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden war, gemäß **§ 17 Abs. 2 GrEStG** steuerfrei zu belassen ist, da zufolge des Obgesagten ein Tatbestand nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht wurde (vgl. dazu in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 50 f. zu § 17 GrEStG).

Der Beschwerde war daher im fortgesetzten Verfahren Folge zu geben und 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.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof nunmehr mit Erkenntnis vom 28.9.2016, Ro 2016/16/0015, 0016, über die Frage des Anwendungsbereiches der Bestimmung nach § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987, eingefügt mit SchenkMG 2008, abschließend abgesprochen hat, ist diesbezüglich keine "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" mehr offen. Aus diesem Grund ist daher eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 31. Oktober 2016