



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Köhler und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Thoma und Mag. Straßegger sowie Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Baumann über die Revisionen 1. des H R (Ro 2016/16/0015) und 2. der S R (Ro 2016/16/0016), beide in N, und beide vertreten durch die Emberger & Kohlbacher Steuerberatungs GmbH in 6330 Kufstein, Untere Feldgasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ad 1. vom 7. April 2016, RV/3100815/2015, und ad 2. vom 3. Mai 2016, RV/3100816/2015, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Die Erkenntnisse werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Revisionswerbern Aufwendungen in der Höhe von jeweils € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Übergabsvertrag vom 5. März 2012 hatte der Erstrevisionswerber seiner Tochter, der Zweitrevisionswerberin, die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ, GB N, samt einem darauf errichteten Wohnhaus überlassen. Als Gegenleistung für die Übergabe räumte die Zweitrevisionswerberin ihren Eltern, dem Erstrevisionswerber und dessen Ehefrau, die Dienstbarkeit des lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an der übertragenen Liegenschaft ein. Zu Steuerbemessungszwecken wurde im Übergabsvertrag festgehalten, dass der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft € 107.100,-- und der dreifache Einheitswert € 321.300,-- betrage; das Wohnrecht werde mit monatlich pauschal € 700,-- bewertet. Sämtliche mit der Vertragserrichtung und Durchführung verbundenen Kosten und Abgabenträge die Zweitrevisionswerberin.

- 2 Mit Bescheid vom 23. April 2012 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für den genannten Übergabsvertrag gegenüber der Zweitrevisionswerberin ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 6.426,-- vor.



- 3 Am 3. März 2015 schlossen der Erstrevisionswerber als ehemaliger Übergeber und die Zweitrevisionswerberin als ehemalige Übernehmerin sowie die Ehefrau des Erstrevisionswerbers eine „Vereinbarung zur Aufhebung eines Übergabsvertrages“, in der zunächst festgehalten wurde, der Übergabsvertrag vom 3. März 2012 sei beim Finanzamt angezeigt und im Juni 2012 verbüchert worden. Die Vertragsteile kämen aufgrund zwischenzeitlich geänderter Lebensverhältnisse der Übernehmerin nunmehr überein, diesen Übergabsvertrag zur Gänze aufzuheben und rückabzuwickeln, sodass der Erstrevisionswerber wieder Alleineigentümer der Liegenschaft werde. Im Hinblick auf diese einvernehmliche Vertragsaufhebung und Rückabwicklung verzichteten die Eltern auf die eingeräumten Gegenleistungen und stimmten ausdrücklich deren Löschung im Grundbuch zu. Weiters wurde festgehalten, dass mit dieser einvernehmlichen Vertragsaufhebung und Rückabwicklung aller vormals vereinbarten Rechte und Pflichten der Erstrevisionswerber wiederum in die selbe Eigentümerstellung an der Liegenschaft wie vor dem Übergabsvertrag vom 5. März 2012 eintrete.
- 4 Mit Schriftsatz vom 4. März 2015 beantragte die rechtsfreundlich vertretene Zweitrevisionswerberin beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel unter Berufung auf den Befreiungstatbestand des § 17 GrEStG die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den am 5. März 2012 abgeschlossenen Übergabsvertrag mit null € und die Rücküberweisung der entrichteten Grunderwerbsteuer.
- 5 Das Finanzamt wies mit einem Bescheid vom 5. März 2015 den Antrag der Zweitrevisionswerberin auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 23. April 2012 gemäß § 17 GrEStG ab und setzte mit einem weiteren Grunderwerbsteuerbescheid vom selben Tag gegenüber dem Erstrevisionswerber für die Vereinbarung vom 3. März 2015 unter Heranziehung des eingangs bezifferten dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft Grunderwerbsteuer mit dem Betrag von € 6.426,-- fest. Die Revisionswerber erhoben Beschwerde gegen den an sie gerichteten Bescheid.
- 6 Mit dem erstangefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde des Erstrevisionswerbers als unbegründet ab und sprach aus, dass



eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Nach Darstellung des Verfahrensganges erwog das Bundesfinanzgericht in der Sache des Erstrevisionswerbers:

„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 hingegen, 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 würden. Den Beschwerdefall entscheidet daher die Abklärung der Grundsatzfrage, für welchen ‚Anwendungsbereich‘ diese beiden Gesetzesbestimmungen jeweils gelten.

...

Für den Bereich der Schenkungssteuer enthielt § 33 lit a ErbStG Bestimmungen, nach denen die Erstattung der (mit Bescheid festgesetzten oder im Wege der Selbstberechnung entrichteten) Steuer erfolgte. Nachdem mit VfGH-Erkenntnis vom 2.3.2005, G 104/04, die Wortfolge ‚*eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb*‘ aufgehoben wurde, lautete § 33 lit a ErbStG 1955 in der Fassung des BGBl I 2005/26, in Geltung ab 29.4.2005, wie folgt:

...

Damit führten nicht mehr bloß die Widerrufsfälle nach ABGB zur Erstattung, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte **wider seinen Willen** das Geschenk herausgeben muss. Gleichzeitig hatte der VfGH im og. Erkenntnis dargelegt, dass es im System des Schenkungssteuerrechts gerechtfertigt sei, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen und freiwilligen Herausgabe des Geschenkes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Damit kam es also auch nach bereinigter Gesetzeslage nicht zur Erstattung, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird. Das ErbStG kannte somit - anders als § 17 Abs. 1 **Z 1** GrESTG - keinen Tatbestand, wonach die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes zur Erstattung der Steuer führt.

Für den Bereich der Grunderwerbsteuer bildet (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) eine Vereinbarung zwischen denselben Vertragspartnern über die einvernehmliche Aufhebung des Erwerbsvorganges einen Grund für



eine beantragte Nichtfestsetzung oder für die beantragte Abänderung der Steuer.

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG 1987 gelten für alle Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer, soweit sich dieser Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF vor dem SchenkMG 2008 war allerdings von der Besteuerung ausgenommen: der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich waren, waren nur insoweit von der Besteuerung (Grunderwerbsteuer) ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Im Zusammenhang mit der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde mit Art. 4 Z 9 SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 2008/85, § 17 Abs. 1 GrEStG mit Wirkung vom 1.8.2008 um die Z 4 erweitert.

Diese Bestimmung hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung zum Vorbild (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, RZn 2 und 49a zu § 17).

In der Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 (RV, 549 BlgNR 23. GP) steht *hinsichtlich der Einfügung* des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG Folgendes:

„...“

Wenn aber bislang nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG idF vor dem SchenkMG 2008 bei Annahme (siehe *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 ErbStG Rz 50-51b) einer gemischten Grundstücksschenkung der auf die Gegenleistung entfallende entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuerpflicht unterlag und nur der die Gegenleistung übersteigende dreifache Einheitswert des Grundstückes schenkungssteuerrechtlich relevant war und diese Rechtslage dem BMfF jedenfalls bekannt war, kann die Wortfolge *„da in Hinkunft auch (...) Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen“* wohl nur so verstanden werden, dass mit der neu eingefügten Z 4 auch für reine Grundstücksschenkungen unter den darin angeführten Voraussetzungen nunmehr eine Erstattungsmöglichkeit eingeräumt wird. *In diesem Sinne verstanden* wird (davon gehen die Erläuterungen zum SchenkMG aus) mit Z 4 die Erstattungsmöglichkeit auf Grundstücksschenkungen *„ausgedehnt“*.

Nach Meinung von *Fellner* (siehe im Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 49b zu § 17) wird im



Gegensatz zu den Erläuterungen zum SchenkMG mit § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die Erstattungsmöglichkeit nicht auf Grundstücksschenkungen ausgedehnt, sondern vielmehr als Spezialbestimmung im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG auf die Fälle eingeschränkt, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss. Anders als bei den sonstigen Erwerbsvorgängen kann es somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn die Grundstücksschenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (mit Verweis wiederum auf VfGH 2.3.2005, G 104/04, zu § 33 ErbStG).

In diesem Zusammenhalt gilt noch grundlegend abzuklären, wann im Rahmen einer zivilrechtlichen Betrachtung eine ‚Schenkung‘ vorliegt.

...

Die gemischte Schenkung ist zivilrechtlich als *einheitliches Geschäft* zu beurteilen (OGH 14.3.1979, 1 Ob 505, 506/79), dh. bei Überwiegen des Entgeltes (= mehr als 50 % des Verkehrswertes des Schenkungsgegenstandes) insgesamt/einheitlich als Kauf und im gegenteiligen Fall als Schenkung zu betrachten.

Wenn daher in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage die mit SchenkMG 2008 vorgenommene Einfügung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG mit der oben bereits zitierten Wortfolge ‚*da in Hinkunft auch Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen, wird die Möglichkeit der Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Steuer auch für diese Erwerbsvorgänge eingeräumt*‘ erklärt wird, der diesen Gesetzesentwurf einbringenden Stelle (Bundesministerium für Finanzen) aber zweifelsfrei bekannt war, dass sogenannte gemischte Grundstücksschenkungen bereits nach der bisherigen Rechtslage (§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG idF vor dem SchenkMG) bis zur Höhe der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterlagen und deshalb das Vorliegen eines der Tatbestände gemäß § 17 GrEStG idF vor dem SchenkMG 2008 auf Antrag zur Nichtfestsetzung oder Abänderung (Erstattung) der Grunderwerbsteuer führte, dann kann unter Einbeziehung der Erläuterungen zum SchenkMG 2008 der Wortfolge ‚*das geschenkte Grundstück*‘ nur die Bedeutung konsistent beigemessen werden, dass damit nur solche Grundstücksschenkungen gemeint sein konnten, die als Folge des SchenkMG 2008 ‚*in Hinkunft*‘ der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die Erläuterungen zum SchenkMG führen daher zu folgender Auslegung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG:

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 erreicht und die 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 ...

Entgegen dem Vorbringen des Bf 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 ‚in Hinkunft für Schenkungen‘ in Nachbildung eindeutig des § 33 ErbStG erfolgt ist, als völlig systemkonform und hegt insofern auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Vielmehr würde gerade die vom Bf argumentierte Auslegung im Ergebnis dahin, dass bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen eine Rückgängigmachung zeitlich unbefristet (Z 4) und dagegen bei entgeltlichen Erwerbsvorgängen nur innerhalb der Frist von 3 Jahren (Z 1) möglich sei, nach Ansicht des BFG offenkundig zu einer unsachlichen Differenzierung und Ungleichbehandlung führen.

Im Beschwerdefall steht nunmehr an Sachverhalt fest, dass mit der Übertragung der Liegenschaft mit Vertrag vom 5.3.2012 die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechtes an beide Elternteile (sowie die Einverleibung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot) synallagmatisch verbunden war. Dieses lebenslange Nutzungsrecht bildete nach dem Parteiwillen die kausale Gegenleistung (Entgelt) für die Grundstücksüberlassung. Bei dem Erwerbsvorgang handelte es sich somit um eine ‚gemischte Schenkung‘. Der kapitalisierte Wert des Wohnrechtes beträgt unstrittig € 140.063 (siehe das mit BFG-Vorhaltschreiben übermittelte Berechnungsblatt), dh. weit weniger (sogar) als die Hälfte der steuerlichen Bemessungsgrundlage = dreifacher Einheitswert von € 321.300. Nach allgemein bekannten Erfahrungswerten ist der Einheitswert bzw. auch der dreifache Einheitswert um ein Vielfaches geringer als der tatsächliche Verkehrswert einer Liegenschaft, sodass unbedenklich - und im Übrigen seitens des Bf auch unwidersprochen - davon ausgegangen werden kann, dass die erbrachte Gegenleistung jedenfalls weit weniger als die Hälfte (auch) des Verkehrswertes der Liegenschaft betragen hat.





Nach Obigem ist daher 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 begehrten 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.

Dies bedeutet in der Folge im vorliegenden Beschwerdefall, dass das Finanzamt für den **Rückerwerb** der Liegenschaft durch den Bf (Vereinbarung vom 3.3.2015), mit welchem Rechtsgeschäft ein neuerlicher grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht wurde, mit gegenständlich bekämpftem Bescheid völlig zu Recht die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben hat.

Dieser Rückerwerb wäre nämlich nur dann gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 steuerfrei zu belassen gewesen, wenn einer der Tatbestände nach § 17 Abs. 1 Z 1, Z 2 oder Z 4 GrEStG verwirklicht worden wäre (vgl. dazu in *Fellner*, aaO, Rz 50 f. zu § 17 GrEStG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Abschließend begründete das Bundesfinanzgericht seinen Ausspruch über die Zulässigkeit einer Revision damit, zur Frage des Anwendungsbereiches der Bestimmungen nach § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG in der Fassung des SchenkMG 2008 und der Abgrenzung im Verhältnis zu Z 1 leg.cit. liege bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor.

- 7 Mit dem zweitangefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde der Zweitrevisionswerberin als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Begründend erwog das Bundesfinanzgericht nach Darstellung des Verfahrensganges und Darlegung der Rechtsgrundlagen:

„5. Bildet im Verhältnis zum § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die *lex specialis*, und schränkt diese Spezialbestimmung für Grundstücksschenkungen die Erstattungsmöglichkeit auf jene Fälle ein, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss, dann ist im Beschwerdefall vorerst nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu



beurteilen, ob die Übergabe der bebauten Liegenschaft gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes überhaupt eine Grundstücksschenkung war. An Sachverhalt steht außer Zweifel, dass ...

...

Dies führt dazu, dass die gemischte Schenkung bei Überwiegen des Entgeltcharakters (= Gegenleistung beträgt mehr als 50 % des Verkehrswertes des Schenkungsgegenstandes) insgesamt einheitlich als Kauf und im gegenteiligen Fall als Schenkung zu betrachten ist.

...

6. Wurde aber - wie oben bereits ausgeführt- mit dem SchenkMG 2008 die bisherige Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 gestrichen und normiert die mit dem SchenkMG 2008 in den Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes eingefügte gesetzliche Regelung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987, die dem § 33 ErbStG in der bereinigten Fassung nachgebildet wurde, für Grundstücksschenkungen eine Erstattungsmöglichkeit bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung, wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste, dann ist konsistent die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dahin auszulegen, dass mit dieser Spezialbestimmung zum einen die Erstattungsmöglichkeit auf reine Grundstücksschenkungen und auf solche gemischte Grundstücksschenkungen, deren Gegenleistung nicht den halben Verkehrswert der Liegenschaft erreichen und deshalb aufgrund der Einheitstheorie zivilrechtlich als Schenkung zu behandeln sind, ausgedehnt wurde. Zum anderen aber schränkt § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 bei Grundstücksschenkungen tatbestandmäßig die Erstattungsmöglichkeit auf solche Fälle ein, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss. Anders als bei den sonstigen Erwerbsvorgängen kann es somit nicht zur Erstattung kommen, wenn eine Grundstücksschenkung im dargelegten Sinn vorliegt und diese Schenkung (Erwerbsvorgang) einvernehmlich rückgängig gemacht wird.

...

8. Hinsichtlich des in Frage stehenden Verhältnisses der Geltungsbereiche dieser beiden gesetzlichen Regelungen ...

Wenn sich daher der Gesetzgeber bei Kenntnis dieser bestehenden Rechtslage dazu veranlasst sah, mit dem SchenkMG 2008 im § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 noch die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987, welche dem § 33 ErbStG in der bereinigten Fassung des VfGH-Erkenntnisses vom 2. März 2005, G 104/04 nachgebildet war, anzufügen, dann ist schlüssig davon auszugehen, dass mit der Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008 im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bezogen



auf Grundstücksschenkungen nicht noch eine weitere (zusätzliche) Erstattungsmöglichkeit gesetzlich geschaffen werden sollte, sondern vielmehr durch diese für Grundstücksschenkungen normierte spezielle Bestimmung (gleich dem § 33 lit. a ErbStG in der geänderten Fassung) die Erstattung auf solche Fälle beschränkt wurde, in denen der Beschenkte das Grundstück aufgrund eines in der Schenkung ursächlich liegenden Rechtsanspruches (und damit wider seinen Willen) herausgeben muss. Es liegt aber durchaus im sachlich gerechtfertigten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und erscheint damit verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn er korrespondierend mit der bislang für (Grundstücks-) Schenkungen im § 33 lit. a ErbStG idF. BGBl. I Nr. 26/2005 enthaltenen verfassungskonformen Erstattungsregelung nunmehr auch für Grunderwerbsteuer durch die neu eingefügte Begünstigungsbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 die Erstattungsmöglichkeit ausschließlich für solche Fälle einräumt, in denen der Geschenknehmer das Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgeben muss. Entgegen der Rechtsauffassung der Bf. kommt daher im Fall einer Grundstücksschenkungen eine Erstattung (Nichtfestsetzung oder Abänderung der Grunderwerbsteuer) ausschließlich nach der auf Grundstücksschenkungen anzuwendenden speziellen Begünstigungsbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987, nicht hingegen zusätzlich auch noch nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, in Betracht. War somit die mit Übergabsvertrag vom 5. März 2012 vereinbarte Grundstücksübertragung gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes aufgrund des überwiegend unentgeltlichen Teiles dieser gemischten Schenkung einheitlich als Grundstücksschenkungen zu beurteilen, dann rechtfertigt diese Zuordnung die Schlussfolgerung, dass entgegen dem Beschwerdevorbringen auf die beantragte Abänderung der bereits festgesetzten Grunderwerbsteuer die speziell für Grundstücksschenkungen normierte Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 anzuwenden ist. Damit ist das Schicksal des Beschwerdefalles entschieden. Nach dem klaren und zu keinem Zweifel Anlass gebenden Wortlaut der Aufhebungsvereinbarung wurde von den Vertragsparteien der Übergabsvertrag einvernehmlich aufgehoben und der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht. Musste somit die Bf. das geschenkte Grundstück nicht aufgrund eines Rechtsanspruches (oder anders ausgedrückt: wider ihren Willen) herausgegeben, dann liegt diese für eine Erstattung gemäß § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 geforderte Tatbestandsvoraussetzung nicht vor. Zutreffend hat demzufolge das Finanzamt auf die einvernehmlich rückgängig gemachten Grundstücksschenkungen die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 (und nicht wie von der Bf. begehrt § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987) angewandt was im Ergebnis dazu führte, dass mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung ‚aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste‘ der gestellten Antrag auf Abänderung der mit Bescheid vom 23. April 2012 festgesetzten



Grunderwerbsteuer auf Null € mit dem angefochtenen Bescheid abzuweisen war.

...“

Seinen Ausspruch über die Zulässigkeit der Revision begründete das Bundesfinanzgericht im zweitangefochtenen Erkenntnis damit, zur Frage des (grundsätzlichen) Anwendungsbereiches der hinsichtlich Grundstückschenkungen durch das SchenkMG 2008 neu eingefügten Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG im Verhältnis zu Z 1 leg.cit. liege für den Fall der einvernehmlichen Rückgängigmachung der Grundstückschenkung (hier: Vorliegen einer gemischten Schenkung, die wegen des Überwiegens des unentgeltlichen Teiles zivilrechtlich einheitlich als Schenkung zu werten sei) bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

- 8 In seiner Revision gegen das erstangefochtene Erkenntnis erachtet sich der Erstrevisionswerber in seinem Recht auf Grunderwerbsteuerbefreiung der Rückübergang nach § 17 Abs. 2 iVm § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG verletzt; er beantragt die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu eine Entscheidung in der Sache im Sinne einer Behebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 5. März 2015.
- 9 Die Zweitrevisionswerberin erachtet sich durch das zweitangefochtene Erkenntnis in ihrem Recht auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG verletzt; sie beantragt die Aufhebung des zweitangefochtenen Erkenntnisses, in eventu eine Entscheidung in der Sache im Sinne einer Erstattung der entrichteten Grunderwerbsteuer.
- 10 Das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glückspiel hat beide Revisionen beantwortet und deren Abweisung als unbegründet beantragt.
- 11 Der Verwaltungsgerichtshof hat die beiden Revisionen zur gemeinsamen Behandlung verbunden und hierüber erwogen:
- 12 Die Revisionen ziehen nicht in Zweifel, dass die verfahrensgegenständlichen Vorgänge (der Übergabsvertrag vom 5. März 2012 sowie die Vereinbarung zur Aufhebung des Übergabsvertrages vom 3. März 2015) gemischte Schenkungen



mit überwiegend unentgeltlichem Charakter zum Gegenstand hätten. Sie sehen die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Erkenntnisse gleichlautend darin, da Grundstückschenkungen in die Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 GrEStG einbezogen würden, seien die Erstattung und die Befreiung nach § 17 GrEStG folgerichtig auch auf Grundstückschenkungen anzuwenden. § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG schränke die Anwendbarkeit (den Rechtsbedingungsbereich) des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht ein - im Gegenteil: Bei Schenkungen und Erwerben von Todes wegen trete eine Befreiung oder Erstattung nach § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG ergänzend hinzu. Die Tatbestände der Z 1 und Z 4 des § 17 Abs. 1 GrEStG stünden nicht im Verhältnis einer *lex generalis* und *lex specialis* zueinander: Der Tatbestand der Z 1 setze

- eine einvernehmliche Rückabwicklung
- zwischen den ursprünglichen Vertragspartnern (oder deren Gesamtrechtsnachfolgern)
- innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld voraus.

Der Tatbestand der Z 4 knüpfe nicht an alle diese Tatbestandsmerkmale der Z 1 an, sondern schaffe einen weiteren, von der Z 1 völlig unabhängigen Befreiungstatbestand

- ohne einvernehmliche Vereinbarung oder einer Rückabwicklung und
- ohne Dreijahresfrist, sondern
- aufgrund einer rechtlich erzwungenen
- Herausgabe
- auch an Dritte.

Ein Fall einer Einschränkung einer allgemeineren Norm durch eine speziellere Norm liege hier nicht vor: Die „*lex specialis*-Regel“ („*lex specialis derogat legi generali*“) greife nur, soweit eine Norm lückenlos alle Tatbestandsmerkmale einer *lex generalis* enthalte und darüber hinaus ein oder mehrere weitere Tatbestandsmerkmale voraussetze. Überkreuzten sich die Tatbestände (Rechtsbedingungsbereiche) von zwei Normen in einigen Tatbestandsmerkmalen, enthielten jedoch im Übrigen jeweils weitere verschiedene Tatbestandsmerkmale, die in der anderen Norm nicht enthalten seien, so sei die „*lex specialis*-Regel“ nicht anwendbar. Die unterschiedlichen



Tatbestände der Z 1 und Z 4 des § 17 Abs. 1 GrEStG stünden daher nicht in einer Anwendungskonkurrenz zueinander, sondern ergänzten einander. In beiden Ziffern solle das Ziel erreicht werden, rückgängig gemachte (rückabgewickelte) Grundstückserwerbe nicht mit Grunderwerbsteuer zu belasten.

- 13 Nach § 3 Abs. 1 Z 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 - GrEStG in der Fassung vor seiner Novellierung durch das Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl. I. Nr. 85 - SchenkMG 2008, waren der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung, von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich waren, waren nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung überstieg.
- 14 Die Erstattung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in § 33 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 - ErbStG geregelt. In seinem Erkenntnis vom 2. März 2005, G 104/04 = VfSlg. 17. 465, hob der Verfassungsgerichtshof die Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ in § 33 lit. a ErbStG als verfassungswidrig auf: Die Vorschrift des § 33 lit. a ErbStG schließe mit ihrem Abstellen auf die Widerrufsgründe des ABGB in unsachlicher Weise Fälle von der Erstattung aus, in denen es ebenfalls gegen den Willen des Beschenkten zu einer Rückforderung und Herausgabe des Geschenkes komme. Selbst wenn man davon ausgehe, dass der Widerruf wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage noch zu den von § 33 ErbStG erfassten Widerrufsgründen gehöre, sei etwa an gesetzliche Herausgabeansprüche Dritter aufgrund von Anfechtungen in- und außerhalb des Insolvenzverfahrens, an die Geltendmachung von Willensmängeln, an die Herausgabe infolge eines Rücktritts wegen Nichtigkeit oder wegen eines unwirksam zustande gekommenen oder unwirksam gewordenen Erwerbes zu denken. Zu bedenken sei auch, dass § 33 lit. a ErbStG sich nur auf die Herausgabe von Geschenken im Sinn des bürgerlichen Rechts beziehe, damit



aber nicht berücksichtige, dass es auch bei freigiebigen Zuwendungen zur unfreiwilligen Herausgabe der Zuwendung kommen könne. Werde die in Prüfung gezogene Wortfolge entfernt, so habe nach dem dann verbleibenden Gesetzestext eine Erstattung der Steuer in allen Fällen - aber auch nur dann - stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden müsse. Dies habe zum einen zur Konsequenz, dass nicht mehr bloß die Widerrufsfälle des ABGB zur Erstattung führten, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben müsse, zum anderen bedeute die bereinigte Rechtslage, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führe, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst habe.

15 Mit weiteren Erkenntnissen vom 7. März 2007, G 54/06 ua, sowie vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua, hob der Verfassungsgerichtshof mit Wirkung vom 31. Juli 2008 die Grundtatbestände der Z. 1 und Z. 2 in § 1 Abs. 1 ErbStG auf.

16 Im Hinblick auf den Entfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer ab 1. August 2008 und zur Absicherung des Abgabenaufkommens durch gezielte Maßnahmen (so das Vorblatt der ErläutRV zum SchenkMG 2008, 549 BlgNR XXIII. GP 1) novellierte der Gesetzgeber in der Sammelnovelle BGBl. I. Nr. 85/2008 - SchenkMG 2008 u.a. das Grunderwerbsteuergesetz 1987 u.a. durch Neufassung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG über die Ausnahmen von der Besteuerung und durch Anfügung einer Z. 4 in § 17 Abs. 1 GrEStG; § 17 GrEStG lautet:

„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,
 1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,
 2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.
- (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.“

17 Die ErläutRV zum SchenkMG 2008, aaO 9, führen hiezu aus,

„§ 17 regelt verschiedene Fälle der Erstattung bzw Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer, wenn ein Erwerbsvorgang unter bestimmten Voraussetzungen rückgängig gemacht wird. Da in Hinkunft auch Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen, wird die Möglichkeit der Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Steuer auch für diese Erwerbsvorgänge eingeräumt.“

18 *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II, führt in Rz. 49b zu § 17 GrEStG (unter Hinweis auf das zitierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 2005) aus, im Gegensatz zu den Erläuterungen zum SchenkMG werde mit der Z. 4 die Erstattungsmöglichkeit nicht auf Grundstücksschenkungen ausgedehnt, sondern vielmehr als Spezialbestimmung im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG auf die Fälle eingeschränkt, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben müsse. Anders als bei den



sonstigen Erwerbsvorgängen könne es somit nicht zur Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, wenn die Grundstücksschenkung einvernehmlich rückgängig gemacht werde.

- 19 Das Bundesfinanzgericht zieht nicht in Zweifel, dass die Vereinbarung vom 3. März 2015 alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG („wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung ... rückgängig gemacht wird“) erfüllt; das Bundesfinanzgericht erachtet jedoch die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG in beiden angefochtenen Erkenntnissen durch die durch das SchenkMG 2008 eingefügte Z 4 des § 17 Abs. 1 GrEStG für ausgeschlossen, weil - so im angefochtenen Erkenntnis vom 7. April 2016 - die Z 4 leg.cit. § 33 ErbStG (in der „bereinigten“ Fassung) nachgebildet und im Verhältnis zur Z. 1 leg.cit. als „Spezialbestimmung“ eingefügt sei, und - so im angefochtenen Erkenntnis vom 3. Mai 2016 - § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG die *lex specialis* im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG sei und diese Spezialbestimmung für Grundstückschenkungen die Erstattungsmöglichkeit auf jene Fälle einschränke, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben müsse.
- 20 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 leg.cit. vorsieht, sondern zum Teil andere, zumal Z 1 und Z 4 leg.cit. 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 (vgl. etwa *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff², S 463 ff, insbes. 465, oder *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶, S. 267 ff, insbes. 269). 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 2008 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 des Erwerbsvorganges durch Vereinbarung, für den Fall der Schenkung oder des Erwerbs 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.

- 21 Die vom BFG angenommene Exklusivität der Z 4 GrEStG für Schenkungen und Erwerbe von Todes wegen kann daher auch nicht anhand der Entstehungsgeschichte oder der Gesetzesmaterialien zum SchenkMG 2008 begründet werden. 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 (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 17. Jänner 1990, 89/03/0194, vom 23. Februar 2001, 98/06/0240, vom 26. September 2002, 2001/06/0047 = Slg. 15.920/A, vom 20. Februar 2003, 2001/06/0059, vom 29. November 2012, 2011/01/0167, oder vom 17. Dezember 2015, 2013/05/0101).
- 22 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.



23 Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 28. September 2016

