

Grundstücksschenkungen

Keine Grunderwerbsteuer bei Rückgängigmachung einer Schenkung

VwGH schafft Klarheit

CHRISTIAN PRODINGER*)



Die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung von Grundstücken löst Grunderwerbsteuer aus. Im Fall der Rückgängigmachung der Übertragung kann die entstandene Steuer refundiert und die neue Steuer verhindert werden. Fraglich waren die Auswirkungen bei Rückgängigmachung einer Schenkung (VwGH 28. 9. 2016, Ro 2016/16/0015).

1. Ausgangsbeispiele

- **Beispiel 1:** A verkauft B im Jahr 01 ein Grundstück um 100. Im Jahr 03 beschließen A und B, diesen Kaufvertrag wieder rückgängig zu machen, sodass das Grundstück an A rückübertragen wird.
- **Beispiel 2:** A schenkt B ein Grundstück im Wert von 100 im Jahr 01. Im Jahr 03 beschließen A und B, diese Schenkung wieder rückgängig zu machen, sodass das Grundstück an A rückübertragen wird.

2. Rechtsgrundlagen

Nach § 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, sowie weitere Übertragungsarten, hinsichtlich inländischer Grundstücke der Grunderwerbsteuer.

Aus diesen Bestimmungen zeigt sich, dass sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Erwerbe der Grunderwerbsteuer unterliegen. Nach früherer Rechtslage haben unentgeltliche Erwerbe nur deshalb nicht zur Grunderwerbsteuer geführt, da diese nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG¹⁾ ausgenommen waren, zumal derartige Schenkungen dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterlagen.

Nach derzeitiger Rechtslage regelt § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG nur sehr eingeschränkte Ausnahmen für unentgeltliche und teilentgeltliche Erwerbe, sodass in aller Regel auch der unentgeltliche Erwerb Grunderwerbsteuer auslöst.

Für die Ausgangsbeispiele bedeutet dies zunächst, dass der Verkauf oder die Schenkung des Grundstücks von A an B klarerweise Grunderwerbsteuer auslöst. Wird nun der Kauf- oder Schenkungsvertrag rückgängig gemacht, so wird das Grundstück von B an A übertragen. Auch diese Transaktion löst dem Grunde nach wieder Grunderwerbsteuer aus.

Um diese „doppelte“ Besteuerung zu verhindern, kann nach § 17 Abs 1 GrEStG in verschiedenen Konstellationen – nach § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG auch dann, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehen der Steuerschuld durch Vereinbarung²⁾ rückgängig gemacht wird – der Anfall von GrESt verhindert werden.

Dies bedeutet also, dass selbst bei einer Rückgängigmachung, die in der alleinigen Disposition der Parteien steht, die Grunderwerbsteuer nicht anfällt. Somit wird zum einen die ursprüngliche Grunderwerbsteuer rückgängig gemacht, zum anderen fällt die Grunderwerbsteuer auf die Rückgängigmachung selbst nicht an.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ IdF vor dem SchenkMG 2008.

²⁾ Sowie durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts oder eines Wiederkaufsrechts.

Diese Rechtsfolge war und ist für den Kauf unstrittig.

Das Beispiel 1 ist daher dahingehend zu lösen, dass nach § 17 GrEStG im Ergebnis keine Grunderwerbsteuer anfällt.

In Diskussion stand jedoch, ob auch für den Fall der Grundstücksschenkung Gleiches gilt.

Durch das SchenkMG 2008³⁾ wurde nämlich § 17 Abs 1 GrESt um eine Z 4 erweitert. Danach wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruchs herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Die Finanzverwaltung hat mehrfach die Auffassung vertreten, dass durch diese Neuregelung eine *lex specialis* für den Fall des geschenkten Grundstücks aufgenommen wurde. Somit kann die Rückgängigmachung einer Schenkung durch Vereinbarung nicht zur Anwendung der Befreiung führen, da eben kein Rechtsanspruch auf Herausgabe existent war.

3. Rechtsauffassung des UFS/BFG

Der UFS bzw das BFG hat mehrfach zu dieser Norm judiziert:

In Diskussion stand nämlich, ob die Neuregelung eine Erweiterung der Steuerbefreiungen oder vielmehr als *lex specialis* eine Einengung darstellt.

Nach den ErlRV⁴⁾ wird die Möglichkeit der Erstattung bzw der Nichtfestsetzung der Steuer auch bei Erwerben von Todes wegen und Schenkungen eingeräumt, da diese in Hinkunft auch der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Nach der Auffassung von *Fellner*⁵⁾ wird jedoch im Gegensatz zu den ErlRV die Erstattungsmöglichkeit der Grunderwerbsteuer 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 wider seinen Willen das Grundstück herausgeben muss.

Der UFS⁶⁾ hat sich der Auffassung von *Fellner* angeschlossen und ebenfalls argumentiert, dass durch die Neuregelung eine Einschränkung der allgemeinen Regelung des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG stattgefunden hat.⁷⁾

In einer weiteren Entscheidung⁸⁾ wurde in noch ausführlicherer Diskussion der Entwicklung der Norm vertreten, dass § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG eine Spezialbestimmung sei. Allerdings wurde in dieser Entscheidung dargelegt, dass gemischte Schenkungen, deren Gegenleistung den halben Verkehrswert übersteigt, weiterhin als entgeltlich anzusehen sind und daher im Gegenstandsfall keine „Grundstücksschenkung“ zugrunde lag, sondern eine entgeltliche Übertragung, sodass § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG – nur wegen der Entgeltlichkeit – anzuwenden war.

In zwei jüngeren Entscheidungen⁹⁾ hat das BFG wiederum die Auffassung vertreten, dass § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG eine Spezialbestimmung darstelle und daher im Fall einer freiwilligen Rückgängigmachung einer Schenkung keine Anwendung des § 17 GrEStG gegeben sei.

³⁾ BGBl I 2008/85.

⁴⁾ ErlRV 549 BgNR 23. GP (SchenkMG 2008).

⁵⁾ *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 17 Rz 49b.

⁶⁾ UFS 31. 5. 2011, RV/0909-I/10.

⁷⁾ Verweis auf VfGH 2. 3. 2005, G104/04, zu § 33 ErbStG, mit der Begründung, dass die Neuregelung des § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG ihr Vorbild in § 33 ErbStG hatte.

⁸⁾ UFS 9. 12. 2013, RV/0490-I/13.

⁹⁾ BFG 7. 4. 2016, RV/3100815/2015; 3. 5. 2016, RV/3100816/2015

4. Auffassungen in der Literatur

In der Literatur hat sich ua *Beiser*¹⁰⁾ mit der Judikatur des BFG befasst.

Beiser zeigt auch auf, dass in der Kommentarliteratur¹¹⁾ und nach *Proksch*¹²⁾ und *Papst*¹³⁾ ebenso eine gegenteilige Auffassung vertreten wurde, wie dies aus den Gesetzesmaterialien ableitbar ist und wie auch das BMF¹⁴⁾ dies vertreten hat.

Überzeugend führt *Beiser* zunächst aus, dass § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG auf sämtliche Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG abstellt und dass § 1 GrEStG ebenfalls unentgeltliche Grundstückserwerbe von Todes wegen oder durch Schenkung umfasst. Wenn daher durch Wegfall des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG in der Fassung vor dem SchenkMG 2008 die Befreiung weggefallen ist, so wird der Anwendungsbereich des § 1 GrEStG inhaltlich erweitert, sodass folgerichtig die Erstattung und Befreiung nach § 17 GrEStG auch auf Grundstücksschenkungen anzuwenden sind. Dies sei nicht nur folgerichtig und systematisch konsistent, sondern führe auch zu einer gleichheitskonformen Auslegung im Sinne des Art 7 B-VG.

Auch eine historische und eine teleologische Interpretation führten zu keinem anderen Ergebnis.

Auch die Ausführungen des BFG zu einer *lex specialis* überzeugen nach *Beiser* nicht: Eine *lex specialis* könnte nur dann gegeben sein, wenn der Tatbestand der Z 4 an alle Tatbestandsmerkmale der Z 1 anknüpft und diese dann einengt. Z 1 hätte jedoch die Voraussetzungen einer einvernehmlichen Rückabwicklung zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien innerhalb von drei Jahren. Z 4 knüpfe hingegen an eine Rückabwicklung ohne einvernehmliche Vereinbarung und ohne Dreijahresfrist, jedoch aufgrund einer rechtlich erzwungenen Herausgabe des Gegenstands, auch an Dritte, an.

Da somit Z 4 nicht sämtliche Merkmale der Z 1 umfasse und diese um weitere Tatbestandsmerkmale erweitere, liege eine Überkreuzung der Tatbestände vor. Einige Tatbestandsmerkmale seien zwar in beiden Normen enthalten, weitere Tatbestandsmerkmale seien jedoch in der jeweils anderen Norm nicht enthalten. Da somit keine *lex specialis* vorliege, stünden die Regelungen der Z 1 und der Z 4 in einem Ergänzungsverhältnis.

Somit könne die einvernehmliche Rückgängigmachung einer Schenkung innerhalb der Dreijahresfrist zur Erstattung nach § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG führen.

5. Judikatur des VwGH

Der VwGH hat nun die Diskussion beendet. Zu den beiden oben genannten Judikaten des BFG, die gemeinsam behandelt wurden, wurde wie folgt entschieden:

Der VwGH¹⁵⁾ bezieht sich zunächst auf den Gesetzeswortlaut und führt aus, dass diesem nicht zu entnehmen sei, dass auf Schenkungen oder Erwerbe von Todes wegen ausschließlich § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG anwendbar sein soll. Aus dem Vergleich der Wortlaute der Z 1 und Z 4 folge, wie die Revision zutreffend aufgezeigt habe,¹⁶⁾ keinesfalls ein Verhältnis einer *lex specialis* zu einer *lex generalis*, zumal Z 4 andere Tatbestandsmerkmale als Z 1 voraussetze. Da beide Normen jedoch dieselbe Rechtsfolge, nämlich die Befreiung von der Grunderwerbsteuer, vorsähen, läge auch keine Antinomie zwischen diesen Normen vor, die im Wege der Auslegung bereinigt werden müsste.¹⁷⁾

¹⁰⁾ *Beiser*, Eine einvernehmliche Rückabwicklung von Schenkungen in der Grunderwerbsteuer – keine Begünstigungen nach § 17 GrEStG? ÖStZ 2016/437, 287 mwH.

¹¹⁾ *Arnold/Pampel*, GrEStG, § 17 Rz 59 f.

¹²⁾ *Proksch* in *Adametz/Proksch/Rathgeber*, Das Schenkungsmeldegesezt (2008) 49.

¹³⁾ *Papst* in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), Das neue Schenkungsmeldegesezt, SWK-Spezial (2008) 31.

¹⁴⁾ BMF 18. 2. 2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009.

¹⁵⁾ VwGH 28. 9. 2016, Ro 2016/16/0015, Rz 20.

¹⁶⁾ Diese hat sich der gleichen Argumentation wie *Beiser* bedient.

¹⁷⁾ Verweis auf *Bydliński*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (2011) 463 ff (465); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶ (1991) 267 ff (269).

Gerade wenn man berücksichtige, dass auch nach der Rechtslage vor dem SchenkMG gemischte Schenkungen bis zur Höhe der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterlagen und das Vorliegen einer der Tatbestände gemäß § 17 GrEStG zur Abänderung der Grunderwerbsteuer führte, könne man den ErlRV zum SchenkMG 2008 nicht die Bedeutung beimessen, der Gesetzgeber habe die Möglichkeit der Erstattung im Fall einer Schenkung auf die in § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG genannten Fälle beschränken wollen. Z 4 füge vielmehr den sonstigen Möglichkeiten einen weiteren Erstattungstatbestand hinzu, der nach der Fassung vor dem SchenkMG nicht erfasst wäre.

Der VwGH wendet sich auch gegen die vom BFG angenommene Exklusivität der Z 4 und führt aus, dass diese nicht anhand der Entstehungsgeschichte oder der Gesetzesmaterialien zum SchenkMG 2008 begründet werden könne. Abgesehen davon hätte nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ein aufgrund der historischen Interpretation gewonnenes Auslegungsergebnis hinter den klaren und eindeutigen Wortlaut zurückzutreten.

Sohin kommt der VwGH zur Auffassung, dass eine Aufhebung des Übergabevertrags nach § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG zur Anwendung der Befreiung führt und die Judikatur des BFG daher rechtswidrig war.

Der Judikatur des VwGH ist vollinhaltlich beizupflichten: Aus dem Normgefüge des § 1 und des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG ergibt sich eindeutig, dass steuerbar auch stets Grundstücksschenkungen und Erwerbe von Todes wegen waren. Die Ausnahme nach § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG war daher stets auch auf Grundstücksschenkungen anzuwenden. Nur durch die Ausnahme der Grundstücksschenkungen in § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF vor dem SchenkMG 2008 kam die Ausnahmebestimmung faktisch nicht zur Anwendung.

Eine Einschränkung auf Rechtsansprüche ist dem Gesetz daher nicht zu entnehmen. Es wäre auch fraglich, warum der Gesetzgeber bei entgeltlichen Geschäften die Rückgängigmachung in die freie Disposition der Steuerpflichtigen stellte, während er dies bei unentgeltlichen Erwerben eben nicht tun sollte.

Die Rechtslage ist daher vom VwGH überzeugend interpretiert und klargestellt worden.

i

Auf den Punkt gebracht

- Entgeltliche Grundstücksübertragungen können durch Vereinbarung innerhalb von drei Jahren rückgängig gemacht werden, ohne dass Grunderwerbsteuer anfällt (§ 17 Abs 1 Z 1 GrEStG).
 - Fraglich war, ob diese Norm auch für Grundstücksschenkungen (oder Erwerbe von Todes wegen) gilt. Von Teilen der Finanzverwaltung und vom UFS bzw BFG wurde dies in Zweifel gezogen.
 - Argumentiert wurde, dass aufgrund der Neuregelung des § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG, wonach geschenkte Grundstücke aufgrund eines Rechtsanspruchs herausgegeben worden sein mussten, eine *lex specialis* gegeben sei, sodass die zitierte Grundnorm nicht zur Anwendung gelangte.
 - Der VwGH hat dieser Auslegung widersprochen. In Wortinterpretation, aber auch in historischer und systematischer Interpretation ergibt sich nach Auffassung des VwGH klar, dass beide Normen einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben und daher nebeneinander bestehen.
 - Werden Grundstücksschenkungen daher innerhalb von drei Jahren durch Vereinbarung rückgängig gemacht, wird die ursprüngliche Grunderwerbsteuer erstattet, und eine neue Grunderwerbsteuer fällt nicht an.
-
-