



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

- RV/3100816/2015 (Revision beim VwGH anhängig): Keine Erstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 Z 4 iVm Abs. 4 GrEStG 1987 im Fall einer einvernehmlich aufgehobenen (rückgängig gemachten) Grundstücksschenkung.
- § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008 ist im Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 die Spezialbestimmung.

- Der Vater übertrug am 5. März 2012 gegen Einräumung eines Wohnrechtes ein Haus seiner Tochter. Der gemäß § 16 BewG kapitalisierte Wert des Wohnrechtes war deutlich geringer als der dreifache Einheitswert.
Für diesen Erwerbsvorgang wurde vom Wert des Grundstückes (= dreifache EW) mit Bescheid die Grunderwerbsteuer festgesetzt.

- Am 3. März 2015 schlossen Vater und Tochter einvernehmlich die Vereinbarung zur Aufhebung und Rückabwicklung des Übergabevertrages.
Unter Beischluss der Aufhebungsvereinbarung stellte die Tochter den auf § 17 GrEStG gestützten Antrag auf Abänderung der mit Bescheid festgesetzten Grunderwerbsteuer.

- Mit Bescheid wurde dieser Antrag abgewiesen mit der Begründung, da die Liegenschaft zum überwiegenden Teil unentgeltlich übertragen worden sei, komme eine Erstattung steuerlich nicht in Betracht.

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtete sich die dem BFG vorgelegte Bescheidbeschwerde.

- Für die Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen (VwGH 25.05.2000, 2000/16/0066-0071).

- Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie- wie etwa nach § 17 GrEStG oder nach § 33 ErbStG- einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. Nach § 33 lit. a ErbStG in der durch das VfGH- Erkenntnis vom 2. März 2005, G 104/04 bereinigten Fassung hatte eine Erstattung zur Voraussetzung, dass das Geschenk „herausgegeben werden musste.“

- Im Zusammenhang mit der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde mit SchenkMG 2008 in § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 die Z 4 neu eingefügt. Diese Bestimmung hatte § 33 ErbStG zum Vorbild. Nach der bereinigten Fassung hatte eine Erstattung nur dann zu erfolgen, wenn der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben musste und die Herausgabepflicht ihre Ursache in der Schenkung selbst hatte.

- Nach § 17 Abs. 1 Z 4 in Verbindung mit Abs. 4 GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt oder die bereits festgesetzte Steuer entsprechend abgeändert, „wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste.“

- Im Verhältnis zum § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bildet die (mit SchenkMG 2008 neu eingefügte) Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 die *lex specialis*. Diese Spezialbestimmung schränkt die Erstattungsmöglichkeiten auf jene Fälle ein, in denen der Beschenkte das Grundstück wider seinen Willen herausgeben muss.

- Wenn im Beschwerdefall die unstrittig vorliegende Grundstücksschenkung einvernehmlich aufgehoben und rückgängig gemacht wurde, kann es zu keiner Erstattung der Grunderwerbsteuer kommen, denn bei einer Grundstücksschenkung kommt eine Nichtfestsetzung oder Abänderung nur nach der Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG, nicht hingegen zusätzlich noch nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG, in Betracht.

- Gegenstand der oRevision bildet die Abklärung der Rechtsfrage, ob bei einer einvernehmlich rückgängig gemachten Grundstücksschenkung die Erstattungsmöglichkeit nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG („wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird“) zur Anwendung kommen kann oder dies die Z 4 GrEStG ausschließt.

- Aufgrund der Spezialbestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG ergeben sich hinsichtlich der Erstattung der ab 1.1.2016 (StRefG 2015/2016) als unentgeltlich geltenden Grundstückserwerbe Folgendes:

Zum Wesen einer Schenkung gehört die Unentgeltlichkeit (VwGH 15.11.1990, 90/16/0192,0193, VwGH 17.02.2000, 99/16/0187).

- In subjektiver Hinsicht ist für eine Schenkung der Schenkungswille begriffswesentlich. Dieser besteht darin, dass zwischen den Vertragsparteien das Einverständnis über die Unentgeltlichkeit der Vermögensverschiebung vorhanden war, welches ausdrücklich erklärt oder aus objektiven Gegebenheiten erschließbar sein muss.

- Nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a GrEStG 1987 idF StRefG 2015/2016 gilt ein Erwerb als unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30 % des Grundstückswertes beträgt.
- Nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. c GrEStG 1987 idF StRefG 2015/2016 gilt ein Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des GGG idgF. angeführten Personenkreis als unentgeltlich.

Übertragung von OG-Anteilen

- RV/3100154/2015: Die Übertragung der Gesellschaftsanteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft (OG) stellt keine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Liegenschaftsanteilen dar und erfüllt damit nicht den Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987

- Die OG ist grundbücherliche Eigentümerin einer Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum. Mit Vereinbarung übertrug eine der beiden Gesellschafterinnen ihre gesamten Gesellschaftsanteile an eine neu eintretende Gesellschafterin um einen bestimmten Abtretungspreis.

- Das Finanzamt sah darin die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Liegenschaftsanteilen, ging von der Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 aus und schrieb vom Abtretungspreis Grunderwerbsteuer vor.

- Als Folge der Rechtsfähigkeit der OG (§ 105 UGB) ist das Gesellschaftsvermögen sachenrechtlich der Gesellschaft zugeordnet. Das Vermögen der OG steht im Gesamthand-eigentum der Gesellschafter. An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt.

- Da als Folge der Rechtsfähigkeit der OG das Gesellschaftsvermögen sachenrechtlich der Gesellschaft zugeordnet ist, wobei das Vermögen der OG im Gesamthandeigentum der Gesellschafter steht, darf hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens die Gesellschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden, vielmehr sind das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter voneinander streng zu trennen.

- Die gegebene mittelbare Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft besteht unabhängig vom Kapitalanteil der Gesellschafter. Von dieser mittelbaren Beteiligung am „ungequotelten gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter, die auf Grund der Gesellschafterstellung besteht, kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563 mit Hinweis auf die dt. Lehre und BFH-Judikatur).

- An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten (und damit an den beschwerdegegenständlichen Liegenschaftsanteilen) haben die Gesellschafter keinerlei Anteil. Bei der Gemeinschaft zur gesamten Hand sind somit die Beteiligten in ihrer Gesamtheit die Berechtigten.

- Die Gesellschafter sind an jedem Gegenstand des gemeinschaftlichen Vermögens mitberechtigt, können aber über ihre Anteile an den gemeinschaftlichen Gegenständen nicht verfügen, da die Verfügung über einen Gegenstand des Gesamthandvermögens nur der Gesamtheit selbst zusteht. Das Eigentum der Gesamthand ist somit einer gesamthandtschaftlichen Bindung unterworfen (Arnold/Arnold, GrESt-Kommentar, Rz 34-34 c zu § 1)

- Aus der gesamthänderischen Bindung folgt, dass dem Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft (hier: OG) nicht kraft seiner Gesellschafterstellung hinsichtlich der zum Gesellschaftsvermögen der OG gehörenden Grundstücke eine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 zukommt (BFH II R 82/87, BStBl II 91, 731).

- Das Finanzamt hat keine Umstände des Einzelfalles ins Treffen geführt, mit denen schlüssig aufgezeigt worden wäre, dass die Gesellschafterin wirtschaftliche Eigentümerin der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Liegenschaftsanteile gewesen wäre, ihr die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG zukam und mit der „Abtretung des Gesellschaftsanteiles“ ein Rechtsträgerwechsel bezüglich der Liegenschaftsanteile erfolgte.

- Durch § 1 Abs. 2a GrEStG 1987 idF StRefG 2015/2016 (BGBl I Nr. 118/2015) wurde ein gänzlich neuer Tatbestand für Personengesellschaften geschaffen.

- Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Grunderwerbsteuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes dergestalt, dass innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen.

- Taxlex 2016, Seite 172ff
Petritz- Klar/Petritz: Steuerreform 2015/16:
Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer-
Umgründungen
- ÖStZ 23/2015, Seite 690ff
Hirschler/Schimmer: Anteilsvereinigung und –
übertragung nach § 1 Abs. 2 a GrEStG und §
1 Abs. 3 GrEStG bei Umgründungsvorgängen
nach dem StRefG 2015/16

- RdW 1/2016, Seite 55ff
Bodis/Varro: GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 2a und 3 GrEStG)
- ÖStZ 1-2/2016, Seite 8ff
Schimmer/Stückler: Update: Anteilsvereinigungen und – übertragungen nach dem AbgÄG 2015

RV/3100155/2015: Einbeziehung der von einer Seilbahngesellschaft im Zusammenhang mit der Einräumung von entsprechenden Dienstbarkeitsrechten an die Grundeigentümer zu leistende einmalige Entschädigungszahlung für Oberflächenbeeinträchtigungen und Grundinanspruchnahme in die gebührenrechtliche Bemessungsgrundlage.

- Mit einem Dienstbarkeitsvertrag räumten die Grundeigentümer einer Bergbahngesellschaft die in dieser Vereinbarung umschriebenen Dienstbarkeiten ein. Neben jährlichen Zahlungen für die dauernde Inanspruchnahme der Liegenschaften leistete die Berechtigte für die Oberflächenbeeinträchtigungen und Grundinanspruchnahme eine einmalige (so bezeichnete) „Schadenersatzzahlung“ (Entschädigungszahlung) .

- Zählt die laut Dienstbarkeitsvertrag für die darin konkret aufgeschlüsselten Oberflächenbeeinträchtigungen und Grundinanspruchnahmen zu leistende Entschädigungszahlung zum bedungenen Entgelt (Bemessungsgrundlage) für den Erwerb der Dienstbarkeit.

Nach § 33 TP 9 GebG ist die Gebühr vom Wert des bedungenen Entgeltes zu bemessen. Für die Gebührenbemessung ist somit der Wert der Gegenleistung, die für die Einräumung der Dienstbarkeit versprochen wird, maßgebend.



- Zum „Wert“ zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Dienstbarkeitsberechtigte verpflichtet hat, um in den Genuss der vereinbarten Dienstbarkeitsrechte an den Grundstücken zu kommen.

- Nach dem ausgedrückten Willen der Vertragsparteien wurde durch die vertraglich eingeräumten Dienstbarkeitsrechte jene rechtliche Grundlage dafür vereinbart, damit die Grundeigentümer diese nach der Natur der Sache mit der Errichtung und den Fortbetrieb eines Sesselliftes samt Pistenfläche verbundenen Oberflächenbeeinträchtigungen und Grundinanspruchnahmen dulden.

- Die strittige Entschädigungszahlung steht somit unzweifelhaft in kausalem Zusammenhang mit der Einräumung der Dienstbarkeitsrechte und wurde von der Berechtigten dafür geleistet, um in den Genuss der entsprechend vereinbarten Dienstbarkeitsrechte zu gelangen.

- Nach der gebührenrechtlichen Begriffsbestimmung des „Wertes“ ist diese Entschädigungszahlung nicht als Schadenersatz für einen eingetretenen konkret bezifferten Vermögensschaden zu werten, sondern wird als bedungenes Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeitsrechte, nämlich für die Duldung der vertraglich vereinbarten Oberflächenbeeinträchtigungen und Grundinanspruchnahmen geleistet.

- Die geleistete einmalige Entschädigungszahlung für die Oberflächenbeeinträchtigungen und Grundinanspruchnahme bildet somit (neben dem unstrittig gebliebenen Ansatz der jährlichen Entgelte, vervielfacht gemäß § 15 Abs. 2 BewG mit dem Faktor 9) den Wert des bedungenen Entgeltes zur Erwerbung der Dienstbarkeit.

- Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 14 und 15 zu § 33 TP 9 GebG
- VwGH vom 28. Juni 1995, Zl. 94/16/0045 betreffend Einbeziehung von einmaligen Entschädigungszahlungen in die Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 9 GebG