

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a b, c 43a, d e, vertreten durch Thurnher Wittwer Pfefferkorn & Partner Rechtsanwälte GmbH, Messestraße 11, 6850 Dornbirn, über die Beschwerden vom 07.11.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05.10.2017, Erf.Nr f betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.
- 2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit gemischtem Schenkungsvertrag vom 22.12.2015 hat die Beschwerdeführerin gemeinsam mit Ihrem Gatten die Teilflächen 1 und 2 (Vermessungsurkunde vom 25.11.2015, GZ g, Bescheid des Vermessungsamtes vom 3.12.2015 aus GstNr h, EZ i, KG j e von k l und m k n erworben. Gegenleistung für den Erwerb von k l war ein Kaufpreis in Höhe von € 21.000,00. Der Erwerb von m k n erfolgte unentgeltlich.

Die GrESt wurde mit 8.2.2016 durch die Kanzlei TWP Rechtsanwälte GmbH auf Basis des Grundstückswertes selbst berechnet.

Mit Datum 5.10.2017 hat das FAGVG GrESt Bescheide gemäß § 201 BAO erlassen und die GrESt vom gemeinen Wert berechnet, da nach Ansicht des FAGVG die Steuerschuld mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes entstanden ist.

In den Beschwerden vom 07.11.2017 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Sachverhalt

Mit gemischtem Schenkungsvertrag vom 22.12.2015, abgeschlossen zwischen n m k und l k als Geschenkgeberinnen einerseits und a und o b als Geschenknehmer andererseits, haben n m k und l k einen Teil der damals in ihrem jeweiligen Hälfteigentum stehenden Liegenschaft in EZ

i, GB j e im Ausmaß von 412 m² a und o b geschenkt. Die Schenkung erfolgte auf der Grundlage der Vermessungsurkunde des p vom 25.11.2015, GZ: g. Die für diese Vermessungsurkunde notwendige Bescheinigung des Vermessungsamts q wurde am 4.1.2016 rechtskräftig.

Da die Vermessungsurkunde erst nach dem 4.1.2016 rechtskräftig wurde, berechnete die Parteienvertreterin auf Wunsch der Beschwerdeführer und gemäß § 18 Abs 2p GrEStG idF BGBl I Nr 163/2015 die Grunderwerbsteuer nach den Bestimmungen des GrEStG in der Fassung BGBl I Nr 118/2015, somit auf Basis der Grundstückswertverordnung vom 21.12.2015 und setzte hierfür die Beträge wie folgt fest:

<i>Bodenwert gesamte EZ auf Basis des Pauschalwertmodells</i>	<i>302.376,00 €</i>
<i>Einheitswert gesamte Liegenschaft</i>	<i>26.300,00 €</i>
<i>Gebäudewert Haus auf Basis des Pauschalwertmodells</i>	<i>60.120,00 €</i>
<i>Gebäudewert Keller auf Basis des Pauschalwertmodells</i>	<i>15.030,00 €</i>
<i>Gebäudewert Stall auf Basis des Pauschalwertmodells</i>	<i>40.080,00 €</i>
<i>Gesamt Bodenwert + Gebäudewerte</i>	<i>417.606,00 €</i>
<i>Bemessungsgrundlage gesamter Vertragsgegenstand (=412 m² + Stall)</i>	<i>146.376,00 €</i>
<i>Anteil von a b</i>	<i>1/2</i>
<i>Anteil von o b</i>	<i>1/2</i>
<i>Bemessungsgrundlage a b</i>	<i>73.188,00 €</i>
<i>Bemessungsgrundlage o b</i>	<i>73.188,00 €</i>
<i>Grunderwerbsteuer a b (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a)</i>	<i>365,94 €</i>
<i>Grunderwerbsteuer o b (§ 7 Abs 1 Z 3)</i>	<i>2.561,58 €</i>

Nachdem sich die belangte Behörde mit der Parteienvertreterin zwecks Übermittlung des Vertrags sowie der Grundlagen zur Berechnung der Grunderwerbsteuer in Verbindung gesetzt hatte, beantragte die Parteienvertreterin mit E-Mail vom 29.9.2016, die von o b zu tragende Grunderwerbsteuer ebenfalls mit € 365,94 (0,5 % der Bemessungsgrundlage von € 73.188,-) festzusetzen, weil ein unentgeltlicher Erwerb iSd § 7 Abs 2 lit a) GrEStG in der Fassung BGBl I

Nr 118/2015 und kein Erwerbsvorgang nach § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG in der Fassung BGBl I Nr 118/2015 vorliegt.

Die belangte Behörde kam diesem Ersuchen nicht nach, sondern setzte mit den bekämpften Bescheiden vom 5.10.2017 die von a und o b zu tragende Grunderwerbsteuer mit jeweils € 1.802,50 fest. Das bedeutet im Falle von o b eine Steuergutschrift von € 759,08 und im Falle von a b eine Steuernachzahlung von insgesamt € 1.436,56. Als Begründung gab die belangte Behörde an, dass die Steuerschuld bereits mit Vertragsunterzeichnung entstanden sei. Deshalb betrage die Grunderwerbsteuer nach geltender Rechtslage 2015 3,5 % der Bemessungsgrundlage, wobei als Bemessungsgrundlage der gemeine Wert und nicht der Grundstückswert anzusetzen sei. Der gemeine Wert wurde auf Basis eines Quadratmeterpreises von € 250,00 und der Bewertung des Stallgebäudes mit € 0,00 ermittelt.

3. Beschwerdebegründung

Der verfahrensgegenständliche gemischte Schenkungsvertrag vom 22.12.2015 wurde zwar vor dem 1.1.2016 unterzeichnet, jedoch erst am 4.1.2016 mit Rechtskraft des Bescheids des Vermessungsamts q nach § 39 VermG (GZ: 4268/2015/91) wirksam.

Ist aber die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld nach § 8 Abs 2 GrEStG erst mit der Genehmigung.

Die Steuerschuld ist für die verfahrensgegenständliche gemischte Schenkung erst im Jahr 2016 entstanden. Deshalb haben die Beschwerdeführer zum damaligen Zeitpunkt gemäß § 18 Abs 2p GrEStG in der Fassung BGBl I Nr 163/2015 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, gegenüber der Thurnher Wittwer Pfefferkorn & Partner Rechtsanwälte GmbH zu erklären, die Grunderwerbsteuer nach dem GrEStG in der Fassung des Bundesgesetz BGBl I Nr. 118/2015 zu berechnen.

Im Einzelnen wird dazu ausgeführt:

Die grundbücherliche Teilung eines Grundstückes kann nach § 1 Abs 1 Liegenschaftsteilungsgesetz nur auf Grund eines Planes durchgeführt werden, der wie im gegenständlichen Fall von einem Ingenieurkonsulenten für Vermessungswesen verfasst worden ist. Nach § 2 Abs 1 Liegenschaftsteilungsgesetz darf ein Plan iSd § 1 nur zur Gänze grundbücherlich durchgeführt werden. Im Grundbuchs Antrag ist auf die Speicherung des Plans und der Bescheinigung nach § 39 Vermessungsgesetz im Geschäftsregister der Vermessungsbehörde hinzuweisen.

Nach § 39 Vermessungsgesetz bedürfen Teilungspläne iSd Liegenschaftsteilungsgesetzes zu ihrer grundbücherlichen Durchführung einer Bescheinigung des Vermessungsamtes.

Pläne und Bescheinigungen sind in das Geschäftsregister des Vermessungsamtes aufzunehmen und nach Rechtskraft der Bescheinigung gemeinsam mit der Trennstücktafel dem Grundbuch im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung zur Verfügung zu stellen. Vorher kann ein derartiger Teilungsplan, wie er auch dem Schenkungsvertrag vom 22.12.2015 zugrunde liegt, grundbücherlich nicht durchgeführt werden.

Doch nicht nur die Durchführung des vorliegenden Vertrags hing von der Rechtskraft der Bescheinigung des Vermessungsamtes und somit des Teilungsplans ab, sondern auch die Wirksamkeit des Vertrags selbst, weil erst mit der Rechtskraft der Bescheinigung des Vermessungsamtes der Schenkungsgegenstand entstand. Der Schenkungsgegenstand bildet aber eine grundlegende Voraussetzung für das Vorliegen eines Schenkungsvertrags iSd § 938 ABGB. Vor Entstehen des Schenkungsgegenstands kann dieser auch nicht (unentgeltlich) überlassen werden (vgl dazu auch UFS Innsbruck 13.1.2006, RV/0286-I/05; Massoner/Stefaner in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner (Hg), GrEStG § 8 Rz 28 ff). § 1 Abs 2 des gemischten Schenkungsvertrags vom 22.12.2015 definiert den Schenkungsgegenstand wie folgt:

„Bezug genommen wird auf die Vermessungsurkunde des p vom 25.11.2015, GZ: g (Anlage ./1) gemäß der die Teilfläche 1 im Ausmaß von 7 m² von der GST-NR h ab- und der GST-NR h zugeschrieben und die Teilfläche 2 im Ausmaß von 405 m² von der GST-NR h ab- und einer neu zu eröffnenden EZ als GST-NR h/18 zugeschrieben wird. Teilfläche 1 und 2 bilden den Schenkungsgegenstand dieses Vertrags.“

Die Teilflächen 1 und 2 sind Schenkungsgegenstand und sind erst mit der Rechtskraft der bewilligten Vermessungsurkunde entstanden. Daher haben die Beschwerdeführer zu Recht von der in § 18 Abs 2p GrEStG idF BGBl I Nr 163/2015 vorgesehenen Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht.

Die von o b zu tragende Grunderwerbsteuer ist zudem mit € 365,94 (0,5% der Bemessungsgrundlage von € 73.188,-) festzusetzen, weil ein unentgeltlicher Erwerb iSd § 7 Abs 2 lit a) GrEStG in der Fassung BGBl I Nr 118/2015 und kein Erwerbsvorgang nach § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG in der Fassung BGBl I Nr 118/2015 vorliegt.

Beschwerdeanträge

Die Beschwerdeführer stellen aus all diesen Gründen folgende Anträge:

- 1. Die belangte Behörde möge die Eihebung bzw Auszahlung der in Streit stehenden Beträge gemäß 212a BAO bis zur Erledigung der Beschwerde aussetzen.*
- 2. Das Bundesfinanzgericht möge die von o und a b zu tragende Grunderwerbsteuer mit jeweils € 365,94 festsetzen und die Steuergutschrift von insgesamt € 2.195,64 dem Steuerkonto von Herrn o b gutschreiben;*

in eventu

die von o und a b zu tragende Grunderwerbsteuer der Höhe nach wie von der Parteienvertreterin selbstberechnet und abgeführt festsetzen.“

Die Beschwerden wurden vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mittels **Beschwerdevorentscheidungen vom 11.04.2019** als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Der Abgabensanspruch entsteht mit der Verwirklichung der im § 1 GrEStG erschöpfend aufgezählten Tatbestände ohne behördliche Tätigkeit unmittelbar auf Grund des Gesetzes. Dem Grunderwerbsteuergesetz ist nicht zu entnehmen, dass zur Verwirklichung des Erwerbsvorganges (Erwerb des Übereignungsanspruches) auch ein zivil- oder verwaltungsrechtlich wirksames Rechtsgeschäft vorliegen muss. Die Verwirklichung des Erwerbsvorganges ist vielmehr von der Entstehung der Steuerschuld nach § 8 GrEStG streng zu unterscheiden (vgl. VwGH 30.5.1994, 89/16/0167).

Nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG entsteht der Abgabensanspruch für den Erwerb eines Grundstückes schon mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, dh mit Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages, durch den der Erwerber den Anspruch auf Übereignung des Grundstückes erwirbt.

Unter Erwerb ist das obligatorische Verpflichtungsgeschäft zu verstehen, nicht erst der Erwerb des bürgerlichen Eigentums (VwGH 19.5.1988, 87/16/0162).

Eine Vereinbarung, die ein Einverständnis über Größe, Lage und gegebenenfalls Preis des Grundstückes enthält, begründet jedenfalls einen Übereignungsanspruch (VwGH vom 6. Oktober 1994, 92/16/0176, vom 21. Februar 1996, 93/16/0074 und vom 13. Dezember 2012, 2010/16/0072).

Für das Vorliegen eines wirksamen Erwerbsvorganges kommt es somit auf das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch und damit auf die Voraussetzungen für die Eintragung nicht an.

Aufgrund des § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer (aufschiebenden) Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht nach dem Abs. 2 dieser Gesetzesstelle die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Maßgebend im Bereich der Grunderwerbsteuer sind nur Bedingungen, die sich auf das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber solche, die sich auf das Verfügungs- bzw.

Erfüllungsgeschäft beziehen. Für die Entstehung der Steuerschuld ist allein das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber das Erfüllungsgeschäft von Bedeutung.

Auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb ist bereits ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG (siehe Fellner, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 17 zu § 8 GrEStG 1987 und die dort angeführte VwGH- Rechtsprechung), für den aber auf Grund der Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung entsteht.

Eine Bedingung ist entsprechend den §§ 696 und 705 ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (VwGH 7.8.2003, 2000/16/0322).

Im beschwerdegegenständlichen Schenkungsvertrag ist eine solche (aufschiebende) Bedingung nicht enthalten.

Die Bescheinigung des Vermessungsamtes bez. der Verwendung der neuen Grundstücksnummer h/18 bezieht sich nicht auf das Verpflichtungsgeschäft als solches, sondern ist Voraussetzung für die grundbücherliche Eintragung (Erfüllungsgeschäft) sodass auch die Abhängigkeit der Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von der Genehmigung einer Behörde nicht gegeben ist.

Die Übergangsbestimmungen des § 18 Abs 2 p können daher nicht in Anspruch genommen werden und war Ihre Beschwerde deshalb abzuweisen.“

In den **Vorlageanträgen vom 08.05.2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Wir erheben hiermit den Inhalt unserer Beschwerde vom 7.11.2017 zu den Bescheiden vom 5.10.2017 vollinhaltlich zum Bestandteil dieses Vorlageantrags.

In Replik auf die Beschwerdevorentscheidung vom 11.4.2019 (zugestellt am 17.4.2019) ergänzen wir unsere Beschwerde wie folgt:

Entgegen der Ansicht des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Bescheid vom 11.4.2019 bildete Grundlage für den Schenkungsvertrag vom 22.12.2015 die einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrags bildende Vermessungsurkunde des p vom 23.11.2015, GZ: g, die zur grundbücherlichen Durchführung der Genehmigung des Vermessungsamts bedurfte.

Dies ergibt sich aus der Beschreibung des Schenkungsgegenstands in § 1 Abs 2 dieses Vertrags.

Damit war die gegenständliche Schenkung von einer behördlichen Genehmigung abhängig, nämlich der der Schenkung zu Grunde liegenden Vermessungsurkunde durch das Vermessungsamt, die eigentlich die Übertragung und Grundbuchseintragung (smöglichkeit) des Erwerbs betrifft. In diesen Fällen führen sie zum Entstehen der Steuerpflicht gemäß § 8 Abs 2 GrEStG erst bei Bedingungseintritt (im konkreten Fall der Genehmigung der Vermessungsurkunde durch das Vermessungsamt; vgl dazu auch Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner (Hg), GrEStG § 8 Rz 30 mwH auf UFS 19.12.2006, RV/0096-K/06; 19.12.2006, RV/0097-K/06). Die gegenständliche Schenkung hing somit von der behördlichen Bestätigung oder Zustimmung der einen integrierenden Bestandteil des Vertrags bildenden Vermessungsurkunde ab (vgl dazu auch Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG13 § 8 Tz 18a).

Die Genehmigung der Vermessungsurkunde war für die gegenständliche Schenkung insofern notwendig, als der Schenkungsgegenstand vor Genehmigung der Vermessungsurkunde nicht gegeben war und somit auch nicht wirksam übertragen werden konnte. Wäre die einen integrierenden Bestandteil des Vertrags bildende Vermessungsurkunde nicht genehmigt worden, wäre der Schenkungsgegenstand und somit auch eine Steuerschuld erst gar nicht entstanden.

Damit lagen die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 18 Abs 2 p) idGF BGBl I Nr 163/2015 vor und wurde die Grunderwerbsteuer nach den Bestimmungen des GrEStG idF BGBl I Nr 118/2015 und somit auf Basis der Grundstückswertverordnung vom 21.12.2015 festgesetzt und abgeführt.

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer wird zur besseren Nachvollziehbarkeit nochmals wie folgt erläutert:

[...]

Da die Vertragserrichterin irrtümlicherweise davon ausgegangen ist, dass § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG nur für den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG geregelten Personenkreis angewendet werden kann, hat Herr o b € 2.195,64 zu viel an Grunderwerbsteuer an das Finanzamt abgeführt.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird ansonsten auf die Ausführungen der Beschwerde vom 7.11.2017 verwiesen.

Wir stellen daher folgende Anträge:

1. Die belangte Behörde möge die Einhebung bzw Auszahlung der in Streit stehenden Beträge (Grunderwerbsteuer samt Aussetzungszinsen) gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Beschwerde aussetzen.

2. Das Bundesfinanzgericht möge die von o und a b zu tragende Grunderwerbsteuer mit jeweils € 365,94 festsetzen und die Steuergutschrift von insgesamt € 2.195,64 dem Steuerkonto von Herrn o b gutschreiben;

in eventu

die von o und a b zu tragende Grunderwerbsteuer der Höhe nach wie von der Parteienvertreterin selbstberechnet und abgeführt festsetzen.“

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden unstrittigen Sachverhalt festgestellt:

n m k und l k sind auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 9.8.2005 Hälfteeigentümerinnen der Liegenschaft in EZ [...], GB [...], bestehend aus dem GST-NR h im Ausmaß von 1.172 m².

Mit **Vermessungsurkunde vom 25.11.2015, GZ g** wurde die Teilfläche 1 im Ausmaß von 7 m² ab- und der GStNr h/16 zugeschrieben und die Teilfläche 2 im Ausmaß von 405 m² ab- und der GStNr h/18 zugeschrieben.

Mit **Bescheid des Vermessungsamtes vom 3.12.2015** wurde dieser Plan gemäß § 39 Vermessungsgesetz bescheinigt.

Mit **Schenkungsvertrag vom 22.12.2015** schenkten n m k und l k die Teilfläche 1 im Ausmaß von 7 m² und die Teilfläche 2 im Ausmaß von 405 m² an ihre Schwester a b und deren Ehegatten o b.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Dass der beschwerdegegenständliche (gemischte) Schenkungsvertrag vom 22.12.2015 zwischen Frau n m k und l k einerseits und a b und o b andererseits der Grunderwerbsteuer unterliegt steht außer Streit. Strittig ist lediglich, ob das Grunderwerbsteuergesetz idF BGBl I 36/2014 oder in der Fassung BGBl I 118/2015 anzuwenden ist.

§ 18 Abs 2 p GrEStG lautet:

„(2p) § 1 Abs. 2a, 3, 4 und 5, § 3 Abs. 1 Z 2, 2a und 7, § 4, § 7, § 9 Z 3, § 10 Abs. 1, § 11 Abs. 3 und § 13 Abs. 1 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden oder wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 2015 verstorben ist. Wurde der Erwerbsvorgang vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht oder ist der Erblasser vor dem 1. Jänner 2016 verstorben und entsteht die

Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2015, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 erfolgen soll. § 3 Abs. 1 Z 7a in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 2015 verstorben ist. Durch das Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 wird kein Erwerbsvorgang verwirklicht.“

Wurde der Erwerbsvorgang vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht oder ist der Erblasser vor dem 1. Jänner 2016 verstorben und entsteht die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2015, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbst berechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach der Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 erfolgen soll. Diese Option in die Besteuerung nach dem Bundesgesetz BGBl I 2015/118, setzt voraus, dass für vor dem 1.1.2016 verwirklichte Sachverhalte die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 entsteht (zB im Falle einer aufschiebenden Bedingung; vgl § 18 Abs 2p GrEStG idF des Art 5 AbgÄG 2015, BGBl I 2015/118).

§ 8 Abs 1 und 2 GrEStG lauten:

„(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.“

Der im § 8 GrEStG gebrauchte Begriff der Steuerschuld entspricht dem von der Bundesabgabenordnung verwendeten Begriff des Abgabensanspruches. Die Abgabenschuld ist als der aus der Sicht des Abgabenschuldners betrachtete Abgabensanspruch zu verstehen (vgl VwGH vom 20. April 1977, 446/77, vom 21. Februar 1985, 84/16/0213, und vom 4. September 1986, 86/16/0062).

Nach dem mit § 8 Abs 1 GrEStG inhaltlich vergleichbaren § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Darunter ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen zu verstehen, bei deren Vorliegen bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen (VwGH vom 19. Mai 1994, 93/17/0348).

Dieser Abgabensanspruch des Abgabengläubigers ist ein Anspruch öffentlich-rechtlicher Natur. Der Abgabensanspruch entsteht nach der allgemeinen Bestimmung des § 4 Abs 1 BAO und

ebenso nach § 8 Abs 1 GrEStG ex lege, also ohne behördliche Tätigkeit (vgl VwGH vom 19. September 1972, 1054/72).

Die Formulierung des § 8 Abs 1 GrEStG über die Entstehung der Steuerschuld stellt klar, dass der Abgabensanspruch (vgl § 4 BAO), vom Schuldner aus gesehen die Steuerschuld, kraft Gesetzes mit der Verwirklichung eines der in § 1 GrEStG normierten grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestandes entsteht (VwGH vom 30. Juni 1988, 88/16/0095, 0096). Ist einmal ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung die Abgabenvorschrift Abgabenrechtsfolgen schuldrechtlicher Art verbindet, verwirklicht, dann entsteht die Abgabenschuld (auf der Seite des Gläubigers die Abgabeforderung) unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Schuldners und der Abgabenbehörde (VwGH vom 21. Februar 1985, 84/16/0213, vom 4. September 1986, 86/16/0062, vom 30. Juni 1988, 88/16/0095, 0096, und vom 18. November 1993, 88/16/0216).

§ 4 BAO bringt den Rechtsgedanken klar zum Ausdruck, dass die Festsetzung der Abgabe (also ein prozessualer Verwaltungsakt) und die Fälligkeit der Abgabe auf die Entstehung des Steueranspruches selbst ohne Einfluss sein sollen, dass somit „Steueranspruch mit allen seinen vielfältigen Folgen grundsätzlich unabhängig von prozessrechtlichen Maßnahmen entsteht“ (VwGH vom 21. Mai 1992, 88/17/0075).

Ein **Erwerbsvorgang wird bereits durch das Verpflichtungsgeschäft** verwirklicht (vgl VwGH vom 18. Februar 1982, 81/16/0239 und 0241, und vom 28. September 1998, 98/16/0052).

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgetan haben (VwGH vom 18. Oktober 1973, 1980/72, und vom 26. Jänner 1989, 88/16/0062, 0063), mögen seine Rechtswirkungen auch (zB die durch den steuerpflichtigen Erwerbsvorgang ausgelöste Steuerschuld) infolge beigesetzter Bedingung oder erforderlicher Genehmigung erst später eintreten (VwGH vom 26. Jänner 1989, 88/16/0062, 0063, vom 26. März 1992, 90/16/0224, und vom 18. November 1993, 88/16/0216).

Ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ist dann verwirklicht, wenn das auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist, wenn also die Beteiligten im Verhältnis zueinander gebunden sind, unabhängig davon, ob dieser Rechtsvorgang bereits die Steuer auslöst oder nicht (BFH vom 17. September 1986, II R 136/84, BStBl II 35; VwGH vom 28. September 1998, 98/16/0052).

Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht wurde, ist ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach § 1 GrEStG, zu beurteilen. Dass zur „Verwirklichung des Erwerbsvorganges“ auch ein zivil- oder verwaltungsrechtlich wirksames Rechtsgeschäft vorliegen muss, lässt sich aus dem Grunderwerbsteuergesetz nicht entnehmen (VwGH vom 18. Oktober 1973, 1980/72, und je vom 30. Mai 1994, 89/16/0061, und 89/16/0167).

Auch ein zunächst bestrittener Sachverhalt wird schon zum Zeitpunkt des tatsächlichen Geschehens verwirklicht und nicht erst zu dem Zeitpunkt, in dem er von der Behörde festgestellt wird bzw als erwiesen anzusehen ist. § 4 BAO knüpft das Entstehen des Abgabeananspruches an ein tatbestandsmäßiges Geschehen, dessen Übereinstimmung mit der Wirklichkeit erst im nachfolgenden Abgabungsverfahren festgestellt wird (VwGH vom 13. Oktober 1999, 95/13/0149).

Bei einem Verpflichtungsgeschäft im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf die Übertragung des Eigentumsrechtes erwirbt, wie zu § 1 GrEStG ausgeführt wurde (vgl VwGH vom 7. Mai 1981, 16/1018/80). Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht also, sobald ein im § 1 GrEStG als steuerpflichtig erklärter Erwerbsvorgang vereinbart ist bzw abgeschlossen vorliegt (vgl VwGH vom 16. April 1962, Slg 2631/F).

Ein Schenkungsvertrag kommt durch die übereinstimmende Willenserklärung des Schenkers und des Beschenkten zu Stande, die Sache ohne Gegenleistung und auch nicht als Erfüllung einer Verbindlichkeit zu überlassen (OGH vom 21. November 1979, 3 Ob 123/79, NZ 1980, 128; VwGH vom 28. März 1996, 94/16/0254).

Wenn ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang von einer (aufschiebenden) Bedingung oder Genehmigung abhängig ist, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs 2 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (vgl VwGH vom 15. Dezember 1966, 1476/65, vom 6. Mai 1982, 81/16/0060, vom 1. Juli 1982, 81/16/0076, vom 20. Jänner 1983, 82/16/0123, je vom 26. Jänner 1989, 88/16/0062, 0063 und 88/16/0030, vom 14. November 1996, 96/16/0099, je vom 20. Februar 2003, 2001/16/0519, 0520 und 2002/16/0107, vom 26. März 2003, 97/13/0052, und vom 29. Juli 2004, 2003/16/0104).

§ 39 Vermessungsgesetz lautet:

1) Pläne der im § 1 Abs. 1 Z 1, 3 und 4 sowie Abs. 2 des Liegenschaftsteilungsgesetzes bezeichneten Personen oder Dienststellen bedürfen zu ihrer grundbücherlichen Durchführung einer Bescheinigung des Vermessungsamtes, die innerhalb von 18 Monaten vor dem Einlangen des Antrages auf Verbücherung beim Grundbuchsgericht erteilt worden ist.

[...]

(5) Die Pläne und die Bescheinigungen sind in das Geschäftsregister aufzunehmen und nach Rechtskraft der Bescheinigung gemeinsam mit der Trennstücktafel dem Grundbuch im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung zur Verfügung zu stellen. Eine Bestätigung der Rechtskraft des Planbescheinigungsbescheides ist nicht erforderlich.“

Daraus geht klar hervor, dass die bescheidmäßige Bescheinigung des Teilungsplanes durch das Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen nur für die Eintragung ins Grundbuch, mit anderen Worten für das Verfügungsgeschäft, nicht aber für das Verpflichtungsgeschäft – notwendig ist.

Aus dem Vorbringen, wonach die Genehmigung der Vermessungsurkunde für die gegenständliche Schenkung insofern notwendig gewesen sei, als der Schenkungsgegenstand vor Genehmigung der Vermessungsurkunde nicht gegeben gewesen sei und somit auch nicht wirksam übertragen habe werden können, wäre die einen integrierenden Bestandteil des Vertrags bildende Vermessungsurkunde nicht genehmigt worden, da der Schenkungsgegenstand und somit auch eine Steuerschuld erst gar nicht entstanden wären, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da der Bescheid des Vermessungsamtes, mit dem der Teilungsplan bescheinigt wurde, am 03.12.2015 ergangen ist und jedenfalls vor Vertragserrichtung zugestellt wurde (laut Beschwerde wurde dieser Bescheid am 04.01.2016 rechtskräftig; da die Rechtsmittelfrist vier Wochen beträgt, ist die Zustellung jedenfalls vor dem 22.12.2015 [Tag der Vertragserrichtung] erfolgt). Auf Grund des bescheinigten Teilungsplanes war daher das Schenkungsgut jedenfalls ausreichend definiert.

Da die Steuerschuld im gegenständlichen Fall bereits mit Vertragsunterfertigung am 22.12.2015 entstanden ist, da keine aufschiebende Bedingung des Verpflichtungsgeschäftes vorliegt, ist das Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung BGBl I 36/2014 anzuwenden, da § 18 Abs 2p GrEStG in diesem Fall nicht anwendbar ist, da § 18 Abs 2p GrEStG verlangt, dass die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 entstanden ist.

Der beschwerdegegenständliche Schenkungsvertrag vom 22.12.2015 unterliegt daher § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1, 3 und 4 GrEStG in der Fassung BGBl I 36/2014.

Die für die Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Falles wesentlichen Teile des § 4 GrEStG idF BGBl I 36/2014 lauteten im Wesentlichen folgendermaßen:

„(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:

Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom

1. Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes, wenn dieser nachgewiesen wird, zu berechnen:

- a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

[...]

3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:

a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;

[...]

Im gegenständlichen Fall ist daher der gemeine Wert als Mindestbemessungsgrundlage heranzuziehen.

§ 7 Abs 1 GrEStG idF BGBl I 36/2014 lautet:

„(1) Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:

- | | | |
|--|---|----------|
| 1. | durch den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers | 2 v.H. |
| 2. a. durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe | | |
| 2. b. durch einen eingetragenen Partner von dem anderen eingetragenen Partner bei Aufteilung partnerschaftlichen Gebrauchsvermögens und partnerschaftlicher Ersparnisse anlässlich der Auflösung oder Nichtigerklärung der eingetragenen Partnerschaft | | |
| 3. | durch andere Personen | 3,5 v.H. |

Die Geschenknehmerin gehört nicht zu den gemäß § 7 Abs 1 Z 1 oder Z 2 GrEStG begünstigten Personenkreis.

Da im gegenständlichen Fall eine Schenkung vorliegt, eine Gegenleistung sohin nicht vorhanden ist, ist gemäß § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert zu berechnen.

Da die Beschwerdeführerin keine Einwendungen gegen die Ermittlung durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel gemacht hat, werden diese vom Bundesfinanzgericht übernommen, zumal aus § 4 des beschwerdegegenständlichen

Schenkungsvertrages vom 22.12.2015 hervorgeht, dass der Verkehrswert für die unbebaute Liegenschaft 250,00 €, beträgt.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer errechnet sich daher folgendermaßen:

	Wert		
Teilfläche 1	7 m ²	€	
Teilfläche 2	405 m ²	€	
Summe	412 m ²	250,00 €	103.000,00 €
Stall			0,00 €
Wert der Schenkung			103.000,00 €
Wert der geschenkten Hälfte			51.500,00 €
Wert der Schenkung von I k			25.750,00 €
Wert der Schenkung von n m k			25.750,00 €

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

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. Im gegenständlichen Fall sind alle zu lösenden Rechtsfragen bereits vom Verwaltungsgerichtshof ausjudiziert.

Feldkirch, am 19. Mai 2020