

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Rupert Karl, Kopplerstraße 59, 5321 Koppl, über die Beschwerde vom 7. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. Oktober 2019 betreffend Grunderwerbsteuer für Schenkungsvertrag vom 19. Dezember 2018 mit ***AB***, ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (im Folgenden bezeichnet als belangte Behörde) vom 10. Oktober 2019 wurde für den zwischen dem Beschwerdeführer und Frau ***AB*** am 19. Dezember 2018 abgeschlossenen Schenkungsvertrag Grunderwerbsteuer iHv 26.234,32 Euro festgesetzt, wobei die belangte Behörde von einer Übertragung außerhalb des Familienverbandes ausging.

Mit Schreiben vom 6.11.2019 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde ein und wurde beantragt, die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung der für Grundstücksübertragungen an den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis neu festzusetzen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass der gegenständliche Schenkungsvertrag der Durchführung einer zwischen denselben Parteien abgeschlossenen Scheidungsvereinbarung diene. Im Rahmen dieser Vereinbarung sei das Alleineigentum des Beschwerdeführers an der gegenständlichen

Liegenschaft bereits geregelt worden, sodass eine im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe stehende Vermögensübertragung vorliege.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 28. November 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass im Rahmen des Scheidungsvergleiches (lediglich) festgehalten worden sei, dass die Eigentumsverhältnisse an der gegenständlichen Liegenschaft einer späteren Regelung vorbehalten werden. Ein Anspruch auf die Übertragung der Liegenschaft sei erst (außerhalb der in § 95 Ehegesetz vorgesehenen Jahresfrist) mit gegenständlichem Schenkungsvertrag begründet worden, sodass die gegenständliche Liegenschaftsübertragung nicht mehr im Zusammenhang mit der Ehescheidung stehe.

Mit am 18. Dezember 2019 über das Finanz Online-Portal eingebrachtem Anbringen stellte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers einen Antrag auf Vorlage der oa Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, wobei auf die in der Beschwerde erfolgten Ausführungen verwiesen wurde.

Am 8. Jänner 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer (im Folgenden auch als „Erstantragsteller“ bezeichnet) und Frau ***AB*** (im Folgenden auch als „Zweit Antragstellerin“ bezeichnet) haben im Rahmen einer gerichtlichen Tagsatzung am 12. September 2012 eine gerichtliche Vereinbarung gemäß § 55a EheG (einvernehmliche Scheidung) geschlossen. Im Rahmen der Vereinbarung über die Scheidungsfolgen verpflichtete sich der Beschwerdeführer ua zur Leistung von Unterhaltszahlungen für die Zweit Antragstellerin sowie für die gemeinsamen minderjährigen Kinder und wurde die Betreuung der minderjährigen Kinder bzw die Obsorge sowie das Recht auf persönlichen Kontakt mit diesen einvernehmlich festgelegt. Unter Punkt 6 der gerichtlichen Vergleichsausfertigung wird betreffend die Vermögensaufteilung wie folgt ausgeführt:

„Die Antragsteller erklären, dass der Erstantragsteller auf dem Grund seines Vaters, den er von diesem zu diesem Zweck erhält, ein Haus bauen wird, welches er nach Fertigstellung in das Eigentum der Zweit Antragstellerin übertragen wird. In diesem Zusammenhang werden auch die Eigentumsverhältnisse an der gemeinsamen Liegenschaft neu geregelt (Alleineigentum des

Erstantragstellers). Die Antragsteller erklären, dass sämtliches eheliches Gebrauchsvermögen, eheliche Ersparnisse und eheliche Schulden bereits zwischen den Antragstellern aufgeteilt wurden und dass sie deswegen auf eine Antragstellung im Sinne der §§ 81 ff EheG ausdrücklich verzichten. Sie beantragen jedoch einen Beschluss gem § 98 EheG hinsichtlich der bei der Landeshypothekenbank bestehenden Schulden, dessen Ausfertigung und Zustellung jedoch nur, wenn sie dies dem Gericht binnen eines Jahres mitteilen.“

Am 19. Dezember 2018, somit mehr als ein Jahr nach Rechtskraft der gerichtlichen Vereinbarung vom 12. September 2012, schlossen der Beschwerdeführer (im Folgenden auch als „Geschenknehmer“ bezeichnet) und Frau ***AB*** (im Folgenden auch als „Geschenkgeberin“ bezeichnet) einen Schenkungsvertrag betreffend das Frau ***AB*** gehörende Hälfteeigentum an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***, bestehend aus den Grundstücken ***GrdstNr1***, ***GrdstNr2***, ***GrdstNr3***, ***GrdstNr4***, ***GrdstNr5***, ***GrdstNr6*** und ***GrdstNr7*** im Ausmaß von insgesamt 83.598 m² mit den darauf errichteten Objekten ***ObjAdr1***, ***ObjAdr2***, ***ObjAdr3***, ***ObjAdr4*** und ***ObjAdr5***. Bei der vorgenannten Liegenschaft handelt es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Punkt III des Schenkungsvertrages vom 19. Dezember 2018 lautet wie folgt:

*„Die Geschenkgeberin übergibt hiermit durch Schenkung unter Lebenden ihren Hälftanteil an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** an den Geschenknehmer und dieser übernimmt hiermit im Schenkungswege von ersterer in sein volles und unwiderrufliches Eigentum diesen Hälftanteil an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör mit allen Bestandteilen, Rechten und Pflichten, innerhalb deren die Geschenkgeberin den Schenkungsgegenstand bisher besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt war.“*

Punkt VI erster Satz des Schenkungsvertrages lautet wie folgt:

„Zum Zwecke der Gebührenbemessung wird festgehalten, dass die Schenkung im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Scheidungsvergleich vom 12.9.2012) erfolgt.“

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Rechtslage

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

§ 4 GrEStG 1987 idF BGBl I 163/2015 lautet – soweit für den Beschwerdefall relevant – wie folgt:

„(1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. (...)

(2) Abweichend von Abs. 1 ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:

1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;

...“

§ 7 GrEStG 1987 idF BGBl I 62/2018 lautet – soweit für den Beschwerdefall relevant – wie folgt:

„(1) 1. a) Ein Erwerb gilt als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,*
 - teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,*
 - entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%*
- des Grundstückswertes beträgt.*

b) ...

c) Ein Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis gilt als unentgeltlich.

d)...

2. a) Die Steuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken

- für die ersten 250 000 Euro. 0,5%,*
 - für die nächsten 150 000 Euro. 2%,*
 - darüber hinaus. 3,5%*
- des Grundstückswertes.*

...

b) ...

c) ...

d) Die Steuer beträgt bei Erwerben, bei denen die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 und 2 vom Einheitswert zu berechnen ist, 2%.
...“

§ 26a GGG idF BGBl I 19/2015 lautet – soweit für den Beschwerdefall relevant – wie folgt:

„(1) Abweichend von § 26 ist für die Bemessung der Eintragungsgebühr bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts (§ 26 Abs. 1), heranzuziehen:

1. bei Übertragung einer Liegenschaft an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers;

...“

3.1.2. Erwägungen

3.1.2.1. Ad Vorliegen eines Verpflichtungsgeschäftes

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdefall, ob die Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis vorliegt.

In diesem Zusammenhang ist zunächst die vom erkennenden Gericht nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilende Vorfrage iSd § 116 BAO, zu welchem Zeitpunkt eine verbindliche Vereinbarung betreffend den gegenständlichen Grundstückserwerb getroffen wurde, von Bedeutung. Während die belangte Behörde die Ansicht vertritt, dass der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 erst mit dem Schenkungsvertrag vom 19. Dezember 2018 realisiert wurde, wird seitens des Beschwerdeführers die Ansicht vertreten, dass bereits in der gerichtlichen Vereinbarung gemäß § 55a EheG vom 12. September 2012 eine verbindliche, einen Anspruch auf Übereignung begründende Vereinbarung zu erblicken sei. Dazu ist wie folgt auszuführen:

Auch eine vor Gericht getroffene Vereinbarung über Scheidungsfolgen hat den Charakter eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäftes und unterliegt somit dem allgemeinen Vertragsrecht (vgl *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 1583; vgl auch VwGH 23.11.2006, 2006/16/0017). Wesentliche Voraussetzung für das Zustandekommen eines Vertrages ist die

Übereinstimmung der von den Parteien abgegebenen Willenserklärungen, wobei die Willenserklärungen „fehlerfrei“ zu sein haben; es muss somit eine freie, ernstliche, bestimmte und verständliche Einwilligung vorliegen (vgl. *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 415). Ist die Erklärung unverständlich, ganz unbestimmt, oder erfolgt die Annahme unter anderen Bestimmungen, als unter welchen das Versprechen geschehen ist, so entsteht kein Vertrag (§ 869 zweiter Satz ABGB). „Bestimmt“ im Sinne des § 869 ABGB ist die Erklärung, wenn ihr die wesentlichen Rechtsfolgen, die der Erklärende anstrebt, entnehmbar sind und die gesetzlichen Mindestanforderungen des betreffenden Rechtsgeschäftstyps (*essentialia negotii*) erfüllt sind (RIS-Justiz RS0014692).

Im vorliegenden Beschwerdefall haben die Parteien im Rahmen der gerichtlichen Tagsatzung am 12. September 2012 die Erklärung abgegeben, dass „*die Eigentumsverhältnisse an der gemeinsamen Liegenschaft neu geregelt*“ werden sollen, wobei aus dem Klammerausdruck „*Alleineigentum des Erstantragstellers*“ erkennbar ist, dass Ziel dieser zukünftigen Regelung das Alleineigentum des Beschwerdeführers an einer zum damaligen Zeitpunkt im Miteigentum des Beschwerdeführers und seiner damaligen Ehegattin stehenden Liegenschaft sein soll. Erkennbar ist weiters, dass der somit angestrebte Eigentumserwerb des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit der Neuerrichtung eines Hauses und der Eigentumsübertragung an diesem Haus vom Beschwerdeführer an seine damalige Ehegattin stehen soll.

Unklar bleibt somit aber insbesondere, welcher Titel den Parteien für den Erwerb des Alleineigentums durch den Beschwerdeführer vorschwebte. Ausgeschlossen kann in diesem Zusammenhang vorneweg werden, dass der Eigentumserwerb als Bestandteil einer gem § 55a Abs 2 EheG (zwingend) zu treffenden Vereinbarung über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse zu verstehen ist (vgl. dazu *Stabentheiner in Rummel*, ABGB³ § 55a EheG Rz 14), da die Parteien ausdrücklich erklären, „*dass sämtliches eheliches Gebrauchsvermögen, eheliche Ersparnisse und eheliche Schulden bereits zwischen den Antragstellern aufgeteilt wurden und dass sie deswegen auf eine Antragstellung im Sinne der §§ 81 ff EheG ausdrücklich verzichten.*“

Die ausdrückliche Herstellung eines Zusammenhanges des Liegenschaftserwerbs mit der Neuerrichtung eines Hauses und der Übertragung des Eigentums an diesem Haus an die andere Partei impliziert, dass von den Parteien jedenfalls keine Schenkung (§§ 938 ff ABGB) des Miteigentumsanteiles an den Beschwerdeführer beabsichtigt war. Vielmehr wird durch die Formulierung wechselseitig zu erbringender Leistungen am Ehesten der Wille auf den Abschluss eines Tauschvertrages (§§ 1045 ff ABGB) kundgetan, wobei jedoch insbesondere auch nicht erkennbar ist, ob die Parteien von einer Wertäquivalenz der wechselseitig zu erbringenden Leistungen ausgehen und ob gegebenenfalls eine Aufzahlung zur Herstellung von Wertäquivalenz erfolgen soll. Weiters ist zu beachten, dass durch die Verknüpfung der „Neuregelung der Eigentumsverhältnisse“ mit dem seitens des Beschwerdeführers noch durchzuführenden Bauvorhaben der erkennbare Wille der Parteien darauf gerichtet ist, die

angesprochene Neuregelung der Eigentumsverhältnisse erst nach Abschluss dieses Bauvorhabens vorzunehmen. Die gegenständliche Erklärung ist somit ausschließlich darauf gerichtet, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen; sie bildet zivilrechtlich jedoch keinen gültigen Titel für einen Eigentumserwerb durch den Beschwerdeführer, insbesondere qualifiziert sie nicht als Tauschvertrag oder als Neuerungsvertrag bzw Vergleich iSd § 1380 ABGB (siehe zudem zur mangelnden Bestimmbarkeit der vertraglichen Mindestinhalte die Ausführungen im Folgenden).

Ebenso wenig ist in der gegenständlichen Erklärung, künftig einen Vertrag schließen zu wollen, aus den vorgenannte Gründen ein Vorvertrag zu erblicken. So würde dessen Gültigkeit gem § 936 ABGB insbesondere voraussetzen, dass sowohl die Zeit der Abschließung als auch „*die wesentlichen Stücke des Vertrages*“ bereits bestimmt sind. Dies wäre aber nur dann der Fall, wenn die Mindestinhalte (*essentialia negotii*) des Hauptvertrages im Vorvertrag bereits vereinbart sind. Beim Vorvertrag zu einem Kaufvertrag beispielsweise müssten daher also Ware und Preis bestimmt sein; der Vorvertrag muss somit inhaltlich so bestimmt sein, dass er jederzeit als Hauptvertrag bestehen könnte (vgl zum Ganzen *Gruber in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.06} [Stand 1.8.2019, rdb.at] § 936 Rz 8 mwN). Im vorliegenden Fall mangelt es unter der Annahme, dass das von den Parteien angestrebte Rechtsgeschäft ein Tauschvertrag sein soll, vor allem an einer Bestimmbarkeit der vom Beschwerdeführer zu erbringenden (Tausch-)Leistung, da insoweit nur auf die Übertragung des Eigentums an einem nicht näher spezifizierten, noch zu errichtenden Haus auf einem nicht näher spezifizierten Grundstück abgestellt wird. Entsprechendes gilt auch für den Neuerungsvertrag bzw Vergleich, da für diesen ebenso die Bestimmungen über entgeltliche Geschäfte gelten (vgl *Kajaba in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04} [Stand 1.1.2018, rdb.at] § 1380 Rz 4).

Vor diesem Hintergrund ist in der vom Beschwerdeführer und seiner damaligen Ehegattin im Rahmen der gerichtlichen Tagsatzung am 12. September 2012 hinsichtlich des angestrebten Alleineigentums des Beschwerdeführers an der gegenständlichen Liegenschaft abgegebenen Erklärung – mangels hinreichender Bestimmtheit – keine verbindliche Vereinbarung zu erblicken, sondern qualifiziert diese als bloße Absichtserklärung, die weder einen Anspruch auf Übereignung noch einen Anspruch auf Vertragsabschluss zeitigt.

Ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 zweiter Fall GrEStG 1987 wurde im vorliegenden Beschwerdefall erst mit Abschluss des Schenkungsvertrages vom 19. Dezember 2018 verwirklicht. Somit lag kein Erwerb eines Grundstückes von Ehegatten vor, da es insoweit auf den Zeitpunkt des Eintritts der Rechtswirksamkeit des Verpflichtungsgeschäfts, mit dem der Übergangsanspruch begründet wurde, ankommt (vgl VwGH 23.11.2006, 2006/16/0017; VwGH 26.6.2014, 2010/16/0296).

3.1.2.2. Ad Übertragung „im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe“

Zu prüfen bleibt im Beschwerdefall, ob die Übertragung einer Liegenschaft *„im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe“* iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG vorliegt.

§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 sah bis zur Fassung BGBl I 36/2014 einen begünstigten Steuersatz unter anderem für den Grundstückserwerb *„durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung der Ehe“* vor.

Diese steuerliche Begünstigung bzw deren inhaltsgleiche Vorgängerbestimmung sollte ursprünglich den Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung der Ehe nach den §§ 81 ff EheG zukommen, um die Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse nicht zu erschweren (vgl AB 916 BlgNR XIV. GP 35).

Da gem § 82 Abs 1 Z 3 EheG Sachen, die zu einem Unternehmen gehören, von der Aufteilung nach den §§ 81 ff EheG ausgeschlossen sind, waren von dieser Begünstigung insbesondere betrieblich genutzte Grundstücke ausgenommen. Bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken konnte daher allenfalls ein auf die Ehewohnung entfallender Anteil (vgl dazu OGH 26.9.2018, 1 Ob107/18v) grunderwerbsteuerlich begünstigt übertragen werden (vgl VwGH 23.11.2006, 2006/16/0017; VwGH 26.6.2014, 2010/16/0296).

Eine weitere Einschränkung der oa Begünstigung ergab sich aus § 95 EheG in zeitlicher Hinsicht. Gem dieser Bestimmung erlischt der Anspruch auf Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse, wenn dieser nicht binnen einem Jahr nach Eintritt der Rechtskraft der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung der Ehe durch Vertrag oder Vergleich anerkannt oder gerichtlich geltend gemacht wird (materiellrechtliche Präklusivfrist; vgl *Stabentheiner in Rummel*, ABGB³ § 95 EheG Rz 1). Erfolgt keine fristgerechte Geltendmachung, war der ermäßigte Steuersatz des § 7 Abs 1 Z 2 lit a (bzw b) GrEStG aF nicht anwendbar (vgl *Arnold in Arnold/Bodis* [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [17. Lfg 2020] § 7 Rz 29).

Seit der am 1.1.2016 in Kraft getretenen Novellierung des GrEStG 1987 ua durch das SteuerreformG 2015/16 (BGBl I 118/2015) wird der zum Familienverband zählende Personenkreis in Zusammenhang mit Bestimmungen, die an Grundstücksübertragungen innerhalb dieses Personenkreises Rechtsfolgen knüpfen (zB § 7 GrEStG 1987), durch einen Verweis auf § 26a GGG definiert (vgl ErläutRV 684 der Beilagen XXV. GP 37 f).

§ 26a Abs 1 Z 1 GGG erhielt seine bezüglich Z 1 auch im Beschwerdefall anzuwendende Fassung mit BGBl I 1/2013, im Zuge einer Neuregelung der gerichtlichen Eintragungsgebühr, da der VfGH mit seinem Erkenntnis vom 21.9.2011, G 34/2011 ua, die Anknüpfung des

Gerichtsgebührengesetzes an die Bemessungsgrundlagen des Grunderwerbsteuergesetzes für die Zwecke der Berechnung der Eintragungsgebühren im Grundbuch für verfassungswidrig erklärt hatte.

Zum Inhalt der Neuregelung wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wie folgt ausgeführt (ErläutRV 1984 BlgNR XXIV. GP 7): „§ 26a findet unabhängig von der Art der Übertragung Anwendung, dass [sic!] heißt sowohl bei unentgeltlichen wie auch entgeltlichen Liegenschaftsübertragungen. Eine Ungleichbehandlung der unterschiedlichen Erwerbsarten ist nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs, G 34, 35/2011, nicht zulässig. Sehr wohl zulässig ist es jedoch, einzelne Transaktionen zu begünstigen, sofern dafür eine sachliche Rechtfertigung besteht. Mit den vorgeschlagenen Regelungen soll eine verfassungsrechtlich zulässige Begünstigung einzelner Liegenschaftstransaktionen (engerer Familienkreis sowie Strukturänderungen bei Gesellschaften) erzielt werden. [...] In Abs. 1 Z 1 sind Übertragungen von Liegenschaften innerhalb der Familie erfasst. Der erfasste Familienkreis deckt sich im Wesentlichen mit jenem des § 364c ABGB, der die dingliche Wirkung eines im Grundbuch eingetragenen Veräußerungs- und Belastungsverbots regelt. Erfasst sind demnach alle Liegenschaftsübertragungen in gerader Linie sowie an den Ehegatten oder eingetragenen Partner oder – hier besteht eine Erweiterung im Vergleich zu § 364c ABGB – an den Lebensgefährten. Das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft setzt unter anderem eine Wohngemeinschaft voraus. Unter Berücksichtigung des der Verwaltungsvereinfachung dienenden Grundsatzes der Anknüpfung an formale äußere Tatbestände soll daher für die Anwendung der begünstigenden Bestimmung ein aktueller oder früherer gemeinsamer Hauptwohnsitz der Lebensgefährten Voraussetzung sein. Ein früherer gemeinsamer Hauptwohnsitz muss zumindest im zeitlichen Nahebereich der Liegenschaftsübertragung gegeben sein. Dies wird immer dann zu bejahen sein, wenn zwischen der Aufhebung der Lebensgemeinschaft und der Liegenschaftsübertragung noch ein klar erkennbarer Zusammenhang besteht, etwa die Liegenschaftsübertragung binnen Jahresfrist nach Aufhebung des gemeinsamen Hauptwohnsitzes erfolgt. Darüber hinaus sind Liegenschaftsübertragungen an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie (das sind insbesondere Großeltern, Eltern, Kinder und Enkel sowie deren Ehegatten und eingetragenen Partner), ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner begünstigt. Die Begünstigung unterliegt keiner weiteren Einschränkung. Es werden daher sämtliche (entgeltliche und unentgeltliche) Liegenschaftsübertragungen innerhalb des angeführten Personenkreises erfasst. Die noch im Begutachtungsentwurf enthaltene Differenzierung nach Übertragungen aufgrund einer Betriebsfortführung und Übertragungen zu Wohnzwecken ist dadurch obsolet. Von der begünstigenden Regelung sind demnach auch alle Übertragungen land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke innerhalb des erfassten Personenkreises ohne jedwede weitere Voraussetzung erfasst. Das Gleiche gilt für sämtliche Betriebsübertragungen, die innerhalb des erfassten Personenkreises erfolgen, sodass mit einer allgemeinen Regelung, die nicht mehr auf den Verwendungszweck

der Liegenschaften Bezug nimmt, das Auslangen gefunden werden kann. Die Begünstigung soll dazu dienen, Liegenschaftsübertragungen zur Erhaltung des Familienbesitzes sowie gemeinsam erwirtschafteten Grundbesitzes sowohl im Falle des Generationenwechsels als auch im Falle der Aufteilung des Erwirtschafteten bei Auflösung der Gemeinschaft zu erleichtern.“

Im Bericht des Justizausschusses wird zu § 26a GGG wie folgt ausgeführt (AB 2036 BlgNR XXIV. GP 1): *„Mit der Änderung wird ausdrücklich klargestellt, dass Übertragungen von Liegenschaften zwischen Ehegatten oder eingetragenen Partnern während aufrechter Ehe oder Partnerschaft oder im Zusammenhang mit der Auflösung dieser Beziehung (z. B. in einem Aufteilungsverfahren nach den §§ 81 ff. EheG) begünstigte Erwerbsvorgänge sind.“*

Begünstigt sind somit nach § 26a Abs 1 Z 1 GGG – ebenso wie nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 bis zur Fassung BGBl I 36/2014 – jedenfalls Liegenschaftsübertragungen in einem Aufteilungsverfahren nach den §§ 81 ff EheG. Der vergleichsweise weiter gefasste Wortlaut des § 26a Abs 1 Z 1 GGG, der nicht auf eine „Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens“, sondern (nur) auf eine Übertragung „im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe“ abstellt, impliziert allerdings, dass nunmehr auch Liegenschaften, die gem § 82 EheG von einer gerichtlichen Aufteilung nach den §§ 81 ff EheG ausgeschlossen sind, begünstigt sein sollen. Darauf lassen auch die oa Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 1984 BlgNR XXIV. GP 7) schließen, wenn dort zunächst ausgeführt wird, dass die Begünstigung (auch) Betriebsübertragungen innerhalb des begünstigten Personenkreises – und damit insbesondere auch alle Übertragungen land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke – erfassen soll und daran anschließend festgehalten wird, dass diese Begünstigung dazu dienen soll, Liegenschaftsübertragungen zur Erhaltung des Familienbesitzes sowie gemeinsam erwirtschafteten Grundbesitzes sowohl im Falle des Generationenwechsels als auch im Falle der Aufteilung des Erwirtschafteten bei Auflösung der Gemeinschaft zu erleichtern.

Vor diesem Hintergrund kann ein Grundstückserwerb „im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe“ im vorliegenden Beschwerdefall nicht bereits von vorneherein unter Verweis auf das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verneint werden.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, dass er betrieblich genutzte Grundstücke weitergehend begünstigen wollte als einem Aufteilungsverfahren nach den §§ 81 ff EheG unterliegendes eheliches Gebrauchsvermögen, das den Gesetzesmaterialien zufolge unzweifelhaft der Begünstigung unterliegt (vgl AB 2036 BlgNR XXIV. GP 1) und das nur innerhalb der sich aus § 95 EheG ergebenden zeitlichen Beschränkung begünstigt übertragen werden kann. So geht eine dahingehende Absicht zum einen nicht aus den Gesetzesmaterialien hervor und wäre für eine derartige Ungleichbehandlung auch keine sachliche Rechtfertigung erkennbar. Eine verfassungskonforme Interpretation des § 26 Abs 1 Z 1 GGG führt somit zu dem Ergebnis, dass das Tatbestandsmerkmal „im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe“ auch bei betrieblich

genutzten Grundstücken – ebenso wie bei einer Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens nach den §§ 81 ff EheG – nur dann als erfüllt angesehen werden kann, wenn ein entsprechender Anspruch innerhalb eines Jahres nach Rechtskraft der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung der Ehe durch Vertrag oder Vergleich anerkannt oder gerichtlich geltend gemacht wird (vgl auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II: Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 7 GrEStG 1987 Rz 7). Ebenso wie dem § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 in seiner Fassung bis BGBl I 36/2014 liegt nach der Ansicht des erkennenden Gerichtes somit auch der Formulierung des § 26a Abs 1 Z 1 GGG („*im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe*“) die Jahresfrist des § 95 EheG zugrunde (vgl auch BFG 11.03.2020, RV/7100406/2020).

Wie bereits unter Punkt 3.1.2.1. ausgeführt wurde, ist im Beschwerdefall in der vom Beschwerdeführer und seiner damaligen Ehegattin im Rahmen der gerichtlichen Tagsatzung am 12. September 2012 hinsichtlich des angestrebten Alleineigentums des Beschwerdeführers an der gegenständlichen Liegenschaft abgegebenen Erklärung – mangels hinreichender Bestimmtheit – keine verbindliche Vereinbarung zu erblicken, sondern qualifiziert diese lediglich als unverbindliche Absichtserklärung. Die in der Folge am 19. Dezember 2018 getroffene Vereinbarung liegt demgegenüber außerhalb der Jahresfrist, die sich für einen allenfalls auf die eheliche Wohnung entfallenden Anteil des Grundstücks unmittelbar aus § 95 EheG und für den betrieblich genutzten Anteil aus einer analogen Anwendung dieser Bestimmung ergibt.

Da somit keine Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis vorliegt, ist die Grunderwerbsteuer im gegenständlichen Fall gem § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung vom Grundstückswert unter Anwendung des Stufentarifs zu berechnen und hat die belangte Behörde daher zu Recht die Grunderwerbsteuer mit 26.234,32 Euro festgesetzt.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Zu der Frage, ob der Formulierung des § 26a Abs 1 Z 1 GGG („*im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe*“) die Jahresfrist des § 95 EheG zugrunde liegt, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 16. März 2021