

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. August 2019 betreffend Grunderwerbsteuer (Stichtag: 14. Dezember 2018) zu Steuernummer ***BF1StNr1*** (EN ErfNr) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage und Art der erworbenen Grundstücke		Steuersatz (§ 7 GrEStG)	Grunderwerbsteuer
Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke	9.500,00 €	2 %	190,00 €
Grundstückswert der übrigen Grundstücke	125.057,19 €	0,5 %	625,28 €
Grunderwerbsteuer gesamt:			815,28 €

Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Mit Einantwortungsbeschluss vom 21.03.2019, rechtskräftig am 21.03.2019, wurde Herrn ***Bf1*** (beschwerdeführende Partei) der gesamte Nachlass nach Erbl., verstorben am 14.12.2018 eingewantwortet.

Zum Vermögen des Erblassers gehören die Liegenschaften EZ ***1*** und EZ ***2***, je KG ***3*** ***4*** und EZ ***5*** und EZ ***6*** je KG ***7*** ***8***. Dabei handelt es sich um zwei wirtschaftliche Einheiten für die unter EW-AZ ***9*** zum 01.01.2014 ein Einheitswert von € 9.500,- wie folgt festgestellt wurde:

Landwirtschaftliches Vermögen

Die Bewertung erfolgt auf Basis der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 4. März 2014 (GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014).

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
landwirtschaftlich genutzte Flächen	14,2250 ha	487,20	6.930,42
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	13,0744 ha	200,12	2.616,41
Zwischensumme			9.546,83
Summe			
Summe gesamt			9.546,83
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			9.500

Der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen wurde unterstellt:

Bodenklimazahl	28,6
Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen:	
Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände	-16,00 %
Betriebsgröße (14,2250 ha)	-13,00 %
Gesamtsumme Ab-/Zuschläge	-29,00 % d.s. -8,3
daher Betriebszahl (mindestens 1 bis höchstens 100)	20,3
Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 Euro,	
für die Betriebszahl 20,3 daher $2.400/100 \times 20,3 = € 487,20$	

Forstwirtschaftliches Vermögen über 10 ha bis einschließlich 100 ha

Die Berechnung des Ertragswertes des forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt gemäß Abschnitt 2 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5. März 2014 (GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014) in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014.

Der Berechnung des Hektarsatzes für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen wurde unterstellt:

Wirtschaftswald-Hochwald:

Anteil schlepperfahrbares Gelände an der Wirtschaftswald-Hochwaldfläche:	100,00 Prozent
Bringungslage im Wirtschaftswald-Hochwald:	1

Baumartengruppe	Altersgruppe	Wachstumsstufe	Fläche (ha)	Hektarsatz (€/ha)	Hundertsatz (%)	Ertragswert (€)
FI, TA, LA, ZI	0-40	schlecht	2,6105	215,00	26	145,93
FI, TA, LA, ZI	0-40	mittel	3,7229	430,00	26	416,22
FI, TA, LA, ZI	41-80	schlecht	1,7818	215,00	100	383,09
FI, TA, LA, ZI	41-80	mittel	3,7914	430,00	100	1.630,30
Summe FI, TA, LA, ZI, DO			11,9066	216,31		2.575,54

Baumartengruppe	Altersgruppe	Wachstumsstufe	Fläche (ha)	Hektarsatz (€/ha)	Hundertsatz (%)	Ertragswert (€)
Laubholz	0-40	schlecht	0,2347	35,00	40	3,29
Laubholz	41-80	schlecht	0,9331	35,00	100	32,66
Summe Laubholz			1,1678	30,78		35,95
Mindestbewertung*)			1,1678	35,00		40,87

*) Die Mindestbewertung ist dann anzuwenden, wenn der Durchschnittshektarsatz einer Baumartengruppe unter dem Mindesthektarsatz gemäß § 11 der oben zitierten Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichen Vermögen zu liegen kommt.

Summendarstellung:

Waldkategorie	Fläche (ha)	Hektarsatz (€/ha)	Ertragswert (€)
Wirtschaftswald-Hochwald	13,0744	x 200,12	= 2.616,41
Summe Waldkategorien	13,0744		2.616,41

Summe forstwirtschaftliche genutzte Fläche 13,0744 ha 2.616,41

Durchschnittshektarsatz: 200,12 €/ha

Die Feststellung erfolgte auf Grund der Erklärung und der Aktenlage.

Weiters besteht für das landwirtschaftliche Wohngebäude ein Wohnungswert (sonstig bebautes Grundstück), der von den Parteien des Verfahrens übereinstimmend mit 125.057,19 Euro festgestellt wurde.

Laut Einantwortungsbeschluss zählte der Erbe ***Bf1*** nicht zum Kreis der gesetzlichen Erben. Er ist der Sohn der vom Erblasser im Zeitpunkt seines Ablebens geschiedenen Ehegattin, jedoch nicht der leibliche Sohn des Erblassers.

Die belangte Behörde geht daher davon aus, dass das Stiefkindverhältnis im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht mehr aufrecht war und der Erbe nicht zum begünstigten Personenkreis gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG gehört.

Im Ermittlungsverfahren wurde von der belangten Behörde der Grundstückswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke anhand einer von der beschwerdeführenden Partei übermittelten bankinternen Liegenschaftsbewertung und einer Grundstückswertberechnung wie folgt festgestellt:

[...]

Mit Bescheid vom 28.08.2019, zugestellt am 02.09.2019, wurde die Grunderwerbsteuer mit € 14.580,21 festgesetzt, wobei für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke der gemeine Wert und für das landwirtschaftliche Wohngebäude (Wohnungswert) der Grundstückswert zugrunde gelegt wurde und die Berechnung nach § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG (Stufentarif) wie folgt erfolgte:

Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987 wird die Steuer von der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage in Höhe von 695.148,94 € wie folgt ermittelt:

250.000,00 € x 0,5 %	1.250,00 €
150.000,00 € x 2 %	3.000,00 €
295.148,94 € x 3,5 %	10.330,21 €
Grunderwerbsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	14.580,21 €

Die Bemessungsgrundlage(n) wurde(n) wie folgt ermittelt:

Grundstückswert der land- und forstwirtschaftl. Grundstücke	570.091,75 €
Grundstückswert der übrigen Grundstücke	125.057,19 €
Grundstückswert der Grundstücke	695.148,94 €

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 30.09.2019. Darin wurde ausgeführt:

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei rechtlich unrichtig zu hoch ermittelt worden, dies soweit die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke sowie die bekanntgegebenen Gebäudewerte für die landwirtschaftlich genutzten Gebäudeteile betroffen sind. Hier hätte, entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde, nicht der Verkehrswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke, sowie der Gebäudewert der landwirtschaftlich genutzten Gebäude als Bemessungsgrundlage herangezogen werden dürfen, sondern sei richtigerweise Bemessungsgrundlage der einfache Einheitswert dieser Teile der erworbenen Liegenschaften. Der anzuwendende Steuersatz betrage richtigerweise 2% dieser Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs. 2 Ziff. 1 iVm. § 7 Abs. 1 Ziff. 2 lit. d GrEStG).

Entgegen der Berechnung der belangten Behörde, die augenscheinlich davon ausgehe, dass § 4 Abs. 2 Ziff. 1 iVm. § 7 Abs. 1 Ziff. 2 lit. d GrEStG nicht anwendbar ist, handle es sich nämlich tatsächlich um einen unentgeltlichen Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Gründen im „begünstigten Personenkreis“ des § 26a GGG, da ***Bf1*** der Stiefsohn des verstorbenen Erbl. gewesen sei.

Da die Ehe der Mutter des ***Bf1***, EG (vormals X) und des verstorbenen Erbl. im Jahr 2011 (und somit vor dem Ableben des Erbl.) geschieden wurde, gehe die belangte Behörde augenscheinlich davon aus, dass ***Bf1*** nun nicht mehr als „Stiefsohn“ im Sinne des § 26a GGG (eigentlich im Sinne § 4 Abs. 2 Ziff. 1 iVm. § 7 Abs. 1 Ziff. 2 lit. d GrEStG) anzusehen sei und ihm die Begünstigung dieser Bestimmungen daher nicht zukomme. Dies sei rechtlich unrichtig.

Die beschwerdeführende Partei hätte bereits im Schreiben vom 12.6.2019 an die belangte Behörde umfassend Stellung genommen und seinen Rechtsstandpunkt begründet. Die Stellungnahme werde zum Vorbringen dieser Berufung erhoben und wie folgt vollinhaltlich wiederholt:

Nach Rechtsansicht des Steuerschuldners ***Bf1*** falle dieser als Stiefsohn des verstorbenen Erbl. entgegen der oben angeführten Rechtsansicht sehr wohl in den begünstigten Personenkreis des § 26a Abs. 1 Zif. 1 GGG. Laut Definition aus Duden handle es

sich bei einem Stiefkind um ein Kind aus einer früheren Ehe, Liebesbeziehung des Ehepartners ('<https://www.duden.de/rechtschreibung/Stiefkind>'). Nicht Definitionsmerkmal sei daher der Bestand der Ehe von leiblicher Mutter und Stiefvater im Zeitpunkt der rechtlichen Qualifikation des Betroffenen als Stiefkind. Eine Rechtsprechung zu dieser Frage sei – soweit überblickbar – nicht vorhanden.

Nach der ratio des § 26a GGG seien Personen begünstigt, die zum Übertragenden in einem gewissen familiären Naheverhältnis stehen. Dabei gehe es immer um das Verhältnis des Übertragenden zum Erwerber der Liegenschaft, z.B. Vater überträgt an Sohn, Bruder überträgt an Schwester, Vater überträgt an Kind eines Wahlkindes, usw. Begünstigt soll daher derjenige sein, der in dem auf dem Verwandtschaftsverhältnis beruhenden Naheverhältnis zum Übertragenden steht. In all diesen Fällen spielten weitere Verwandtschaftsverhältnisse des Überträgers keine Rolle.

So sei es z.B. wohl unzweifelhaft irrelevant, ob der Vater des Wahlkindes noch in aufrechter Ehe lebt oder nicht, selbstverständlich auch sei irrelevant, ob der übertragende Bruder (der an seine Schwester überträgt) in aufrechter Ehe lebt oder nicht. Dies müsse in Auslegung des gesetzlich nicht definierten und durch die Rechtsprechung nicht festgelegten Begriffes „Stiefkind“ auch für dieses gelten. Sobald der Erwerber der Liegenschaft aufgrund Verehelichung von leiblicher Mutter mit Stiefvater als Stiefsohn anzusehen ist, sei und bleibe er Stiefsohn, auch wenn die Ehe von leiblicher Mutter und Stiefvater geschieden wird.

Eine andere Gesetzesauslegung wäre bereits aus verfassungsrechtlichen Gründen unzulässig, da es sich um eine eklatante Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes des Artikels 7 B-VG handeln würde:

Warum sollte der Stiefsohn die Begünstigung im steuerlichen Sinn verlieren, nur weil ohne sein Verschulden oder ohne sein Zutun die Ehe seiner Eltern geschieden wird, wenn dies bei einem Wahlkind oder bei einem leiblichen Kind bzw. bei allen anderen im § 26a GGG angeführten Begünstigten zweifellos nicht der Fall ist? Eine derart gleichheitswidrige Auslegung könne und dürfe dem Gesetz nicht unterstellt werden, dies zumal im vorliegenden Fall tatsächlich eine äußerst enge Beziehung zwischen dem Stiefsohn und dem Stiefvater bestanden habe und eine Auslegung zu Lasten des Stiefsohnes daher rechtswidrig sei.

Stiefvater und Stiefsohn hätten - trotz Scheidung der Ehe der Eltern - an der gleichen Adresse (***10***, ***11***) gelebt und gemeinsam als Vater und Sohn den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet. Trotz Scheidung der Ehe der Eltern und trotz des Umstandes, dass ***Bf1*** nicht als „X“ geboren wurde, hätte dieser - nicht zuletzt als Zeichen der Familienzusammengehörigkeit mit seinem Vater - den Nachnamen „X“ behalten.

Wenn man nun richtiger Weise dem § 26a GGG die Ratio unterstelle, dass diejenigen steuerlich begünstigt sein sollten, die selbst in einem gewissen Naheverhältnis zum Übertragenden

stehen, dann müsse darunter jedenfalls der Stiefsohn fallen, auch wenn die Ehe der Eltern zwischenzeitig geschieden wurde.

Das Stiefkindverhältnis wäre daher im Zeitpunkt des Ablebens von Erbl. sehr wohl aufrecht und Herr ***Bf1*** sei daher im Sinne des § 26a GGG begünstigt gewesen, sodass die Grunderwerbsteuer gegenständlich gemäß § 4 Abs. 2 Zif. 1 GrEStG vom Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögens zu berechnen sei.

Zu bedenken und jedenfalls zu berücksichtigen sei, dass ***Bf1*** seit dem Jahr 1991, also seit seinem vierten Lebensjahr (!) auf dem Hof ***4*** 6/2 lebe und eigentlich seit Kindertagen den Hof mit seinem liebevoll „***12***“ genannten Stiefvater bewirtschaftete, dies bis zum leider viel zu frühen Ableben des geliebten Stiefvaters. Der Umstand, dass es 2011 leider zur Scheidung der Ehe von Erbl. und EG kam, ändere am liebevollen Vater-Sohn Verhältnis zwischen Erbl. und ***Bf1*** (die trotz Scheidung der Eltern bis zuletzt den gleichen Nachnamen führten) nichts.

Gerade dieses verwandtschaftlich begründete Naheverhältnis iZm. der Kontinuität der Weiterbewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes hätte der Gesetzgeber bei Normierung von § 4 Abs. 2 Ziff. 1 iVm. § 7 Abs. 1 Ziff. 2 lit. d GrEStG vor Augen gehabt. Diese steuerliche Begünstigung müsste daher gerade im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangen.

Richtigerweise hätte die Grunderwerbsteuer daher in Anwendung von § 4 Abs. 2 Ziff. 1 iVm. § 7 Abs. 1 Ziff. 2 lit. d GrEStG wie folgt ermittelt und höchstens in folgender Höhe festgesetzt werden müssen:

Land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert des	
erworbenen Betriebes € 9.500,00, davon 2%	€ 190,00
Grundstückswert der übrigen Grundstücke	
€ 125.057,19, davon 0,5%	<u>€ 625,28</u>
Grunderwerbsteuer gesamt	<u>€ 815,28</u>

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 08.11.2019, zugestellt am 13.11.2019, wurde ausgeführt: Nach der Information des BMF vom 4. Dezember 2017, BMF-010206/0094—IV/9/2017 werde unter Punkt 3.1.3. die Frage behandelt, ob Stiefkinder nach Beendigung der Ehe zum begünstigten Personenkreis des § 26a Abs 1 Z 1 GGG gehören. Darin sei festgehalten, dass nach der Scheidung des leiblichen Elternteiles und des Stiefelternteiles das Stiefkindverhältnis nicht mehr aufrecht ist und die Begünstigung des § 26a GGG nicht mehr zusteht.

Im Vorlageantrag vom 15.11.2019 wurde ausgeführt:

In der angesprochenen Information des BMF (BMF-010206/0094h1V/9/2017) werde zunächst ausgeführt, dass das BMF die Ansicht vertritt, dass Rechtserwerbe von Todeswegen durch ein Stiefkind des Verstorbenen noch im Familienverband des § 26a GGG erfolgen, wenn das Stiefkindverhältnis im Todeszeitpunkt noch aufrecht war.

Offen allerdings und soweit überblickbar nicht entschieden sei, ob im gegenständlichen Fall von einer Beendigung des Stiefkindverhältnisses ausgegangen werden kann. Dies ist nach Ansicht des Beschwerdeführers gerade nicht der Fall. Gegenständlich sei der Beschwerdeführer Erbe unmittelbar durch Erbschaftsschenkung geworden und hätte daher nicht ein Grundstück aus der Verlassenschaft durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben (so der angesprochene Fall in der angeführten Information des BMF), sondern war Gegenstand der Erbschaftsschenkung das Erbrecht der leiblichen Tochter der Verstorbenen an sich und hat der Beschwerdeführer das Eigentumsrecht am Grundstück unmittelbar durch Einantwortung als Erbe erworben, dies nach Ansicht des Beschwerdeführers als qualifizierte Person im Sinne des § 26a GGG.

Es liege daher ein vom Sachverhalt, der obiger Information zugrundeliegt, in diesem Punkt ganz erheblich abweichender Sachverhalt vor, in dem *****Bf1***** unmittelbar durch Einantwortung Eigentum erwarb, nicht aber durch Rechtsgeschäft unter Lebenden. Die Schenkung des Erbrechtes für sich allein begründe nämlich noch keinen Erwerb des Nachlasses, dieser erfolge durch Abgabe der Erbantrittserklärung und Einantwortung durch das Gericht (stellvertretend: *Karner in KBB⁵ § 1281 Rz. 2).*“

Mit Beschwerdevorlage vom 29. Mai 2020 wurde die gegenständliche Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. In der Beschwerdevorlage wurde von der belangten Behörde ergänzend ausgeführt, der OGH hätte in der Entscheidung 2 Ob 34/15m ausgesprochen, dass nach Beendigung der der Schwägerschaft zugrundeliegenden Ehe die „Stiefkinder“ nicht mehr zum Kreis der in § 364c ABGB genannten Personen zählen. Dies werde auch für die Auslegung des § 26a GGG vertreten (Rechtsprechung dazu existiere bislang nicht), so komme die Begünstigung dem (ehemaligen) Stiefkind nach der Scheidung des leiblichen Elternteiles und dem Stiefelternteil oder dem Tod des Stiefelternteiles nicht mehr zu.

II. Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus

Mit Einantwortungsbeschluss vom 21.03.2019, rechtskräftig am 21.03.2019, wurde der beschwerdeführenden Partei der gesamte Nachlass nach Erbl., verstorben am 14.12.2018 eingewantwortet.

Zum Vermögen des Erblassers gehörten die Liegenschaften EZ *****1***** und EZ *****2*****, je KG *****3***** *****4***** und EZ *****5***** und EZ *****6***** je KG *****7***** *****8*****. Dabei handelte es sich um zwei wirtschaftliche Einheiten. Für den landwirtschaftlichen Betrieb wurde unter EW-AZ *****9***** zum 01.01.2014 ein Einheitswert von € 9.500,- festgestellt (entspricht einem

durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 0,035 Euro). Die belangte Behörde hat den Grundstückswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke mit 570.091,75 Euro ermittelt (entspricht einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 2,09 Euro). Weiters wurde für das landwirtschaftliche Wohngebäude (Baujahr 1976 und sanierungsbedürftig) ein Wohnungswert (sonstig bebautes Grundstück) festgestellt, der mit 125.057,19 Euro ermittelt wurde. Die Wertermittlung ist unstrittig.

Laut Einantwortungsbeschluss zählte der Erbe *****Bf1***** nicht zum Kreis der gesetzlichen Erben.

Der Beschwerdeführer ist der Sohn der vom Erblasser im Zeitpunkt seines Ablebens geschiedenen Ehegattin, jedoch nicht der leibliche Sohn des Erblassers. Er lebte seit dem Jahr 1991, also seit seinem vierten Lebensjahr auf dem Hof *****4***** 6/2. Der Umstand, dass es 2011 zur Scheidung der Ehe von Erbl. und EG kam, änderte am Vater-Sohn Verhältnis zwischen Erbl. und *****Bf1***** (die trotz Scheidung der Eltern bis zuletzt den gleichen Nachnamen führten) nichts.

Der Normenprüfungsantrag des Bundesfinanzgerichtes vom 3. September 2020, RN/5100001/2020 auf Aufhebung der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015 in eventu im § 4 Abs. 2 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015 das Wort „Erbfall“, wurde mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27.9.2021, G 334/2020 abgewiesen. Daher ist folgende Rechtslage maßgeblich:

III. Rechtslage

§ 4 des Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015 lautet:

„(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. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder*
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.*

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des

Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

(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;*
- 2. bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;*
- 3. bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3;*
- 4. bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.*

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen.“

§ 6 des Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. BGBl. I Nr. 36/2014 lautet:

„(1) Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

(2) Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln.

(3) Haben sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen oder Nachfeststellungen zu ermitteln; in den Fällen des Abs. 2 aber nur dann, wenn sich die Wertabweichung auch auf den Teil der wirtschaftlichen Einheit erstreckt.“

§ 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes idF. BGBl. I Nr. 19/2015 lautet:

„(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;“

§ 184 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) JGS Nr. 946/1811 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 15/2013 lautet:

„Pflegeeltern sind Personen, die die Pflege und Erziehung des Kindes ganz oder teilweise besorgen und zu denen eine dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern nahe kommende Beziehung besteht oder hergestellt werden soll. Sie haben das Recht, in den die Person des Kindes betreffenden Verfahren Anträge zu stellen.“

§ 7 des Grunderwerbsteuergesetz 1987 idF BGBl. I Nr. 62/2018 lautet:

„(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) Ein Erwerb gilt als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erfolgt.

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) Liegt eine Gegenleistung vor und ist ihre Höhe nicht zu ermitteln, gilt der Erwerbsvorgang als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung in Höhe von 50% des Grundstückswertes angenommen wird.

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.

Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3.“

IV. Dazu hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Bei der Anwendung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 handelt es sich um eine Begünstigungsbestimmung für die **Übertragung bzw. Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen** innerhalb eines bestimmten Personenkreises bzw. für bestimmte Erwerbsarten. Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich (vgl. zB VwGH 8.7.2004, 2001/07/0110). Der begünstigte Personenkreis des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 ist in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes idF. BGBl. I Nr. 19/2015 umschrieben. Dabei werden ausdrücklich „*Stief-, Wahl- oder Pflegekind*“ angeführt.

Zum Schwägerschaftsverhältnis - das ist nach § 40 ABGB eine Verbindung zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des anderen Ehegatten, daher auch zu dessen leiblichem Kind - stehen die (jüngere) Lehre (*Koziol-Welser/Kletečka* Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 1410; *Egger* in *Schwimmann*, ABGB Ta-Kom³ § 40 Rz 2; aber auch schon *Stabentheiner* in *Rummel*³, §§ 40 - 42 Rz 3) als auch die Rechtsprechung (RIS-Justiz RS0116994; 5 Ob 519/79) auf dem Standpunkt, dass dieses mit der Auflösung der sie begründenden Ehe erlischt, sofern das Gesetz nichts anderes anordnet.

Die Ausnahme des § 364c ABGB von der prinzipiellen Verfügungsfreiheit des Liegenschaftseigentümers dient dazu, die Erhaltung des Familienbesitzes zu ermöglichen. Das Verbot kann grundsätzlich nur zwischen den in § 364c ABGB genannten Familienangehörigen begründet werden (2 Ob 384/50 SZ 23/201; RIS-Justiz RS0010723). Ähnlich wie § 364c ABGB dient § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 der Begünstigung der Erhaltung des Familienbesitzes, damit sind analoge Auslegungskriterien durchaus sachgerecht.

Zu § 364c letzter Satz ABGB gelangte der Oberste Gerichtshof zur Ansicht, dass Stiefkinder, **sofern sie nicht unter den Pflegekindebegriff fallen**, mit Beendigung der die Schwägerschaft vermittelnden Ehe nicht in den Kreis der in genannten Personen fallen (vgl. OGH 16.12.2015, 2Ob34/15m).

Ähnlich ist auch der Begriff „Stiefkind“ iSd § 26a Abs. 1 Z 1 GGG auszulegen, was die belangte Behörde zur Verneinung der Anwendbarkeit der § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 bewogen hat.

Dabei wurde von der belangten Behörde jedoch übersehen, dass nach § 184 ABGB idF BGBl I 2013/15 (entspricht § 186 ABGB idF BGBl I 2000/135) Pflegeeltern Personen sind, die die Pflege und Erziehung des Kindes ganz oder teilweise besorgen und zu denen eine nach dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern nahe kommende Beziehung besteht oder hergestellt werden soll. Nach einhelliger Ansicht knüpft der Begriff der Pflegeeltern somit an zwei Merkmale an: Die tatsächliche - ganze oder teilweise - Besorgung der Pflege und Erziehung sowie das Bestehen einer dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern nahekommenden persönlichen Beziehung oder die Absicht, eine solche herzustellen. Beide Begriffselemente setzen eine weitgehende Eingliederung des Kindes in den Haushalt und Lebensablauf der Pflegeeltern sowie zumindest die Absicht voraus, eine dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern vergleichbare emotionale Bindung aufzubauen. Auf welcher Rechtsgrundlage das Pflegeverhältnis beruht, ist unmaßgeblich. Die Pflegeelternschaft nach § 186 ABGB (nunmehr § 184 ABGB) ist kraft Gesetzes gegeben, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale gegeben sind (RIS-Justiz RS0127991; Hopf in KBB 4, § 184 ABGB Rz 1; *Deixler-Hübner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.02 § 184 Rz 5; *Barth/Neumayr in Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB 3 § 186 Rz 3 ua).

Auch Stiefelternteile, also mit einem leiblichen Elternteil (verheiratet oder nicht) in Lebensgemeinschaft lebende Personen fallen - im Gegensatz zum bisherigen Recht- bei Erfüllung der Voraussetzungen unter den Begriff Pflegeeltern. Bei Übernahme von Betreuungsleistungen und bei Vorliegen einer § 184 ABGB entsprechenden emotionalen Bindung können sie als Pflegeeltern gelten. Damit ist die Grundlage einer gewissen rechtlichen Anerkennung der so genannten „Patchworkfamilien“ gelegt (ErläutRV 296 BlgNR 21. GP 69 f; *Barth/Neumayr in Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB³ § 186 Rz 15 mwN). Wie der Oberste Gerichtshof zu 8 Ob 62/12v ausgesprochen hat, kann auch der Lebensgefährtin der leiblichen Mutter bei Erfüllung der sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen iSd § 184 ABGB (materiell-rechtlich) die Stellung als Pflegeelternteil zukommen.

Der Beschwerdeführer war seit dem Jahr 1991, also seit seinem vierten Lebensjahr auf dem Hof ***4*** 6/2 lebte und in den Haushalt und Lebensablauf des damaligen Stiefvaters weitgehend eingegliedert. Der Umstand, dass es 2011 zur Scheidung der Ehe von Erbl. und EG kam, änderte an diesem Vater-Sohn Verhältnis zwischen Erbl. und ***Bf1***, die trotz Scheidung der Eltern bis zuletzt den gleichen Nachnamen führten, nichts. Der Beschwerdeführer ist somit unzweifelhaft Pflegekind des Erblassers und gehört damit zum gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG idF. BGBl. I Nr. 19/2015 begünstigten Personenkreis.

Somit ist die Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 für den Erwerb von Todeswegen der zum landwirtschaftlichen Betrieb des Erblassers gehörenden die Liegenschaften EZ ***1*** und EZ ***2***, je KG ***3*** ***4*** und EZ ***5*** und EZ ***6*** je KG ***7*** ***8*** anwendbar.

Daraus ergibt sich die Berechnung der Grunderwerbsteuer nach § 7 GrEStG wie im Spruch dargelegt.

Der angefochtene Bescheid war daher im Sinne des Antrages der beschwerdeführenden Partei abzuändern.

Zur Zulässigkeit der 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.

Auf Grund der vorliegenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung, der das Bundesfinanzgericht folgt, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 19. Oktober 2021