

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF-Adr***, über die Beschwerden vom 2. April 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 5. März 2021 betreffend Grunderwerbsteuer 28.12.2015, Steuernummer ***BF-StNr***, zu Recht erkannt:

I. Erfassungsnummer *ErfNr-1*****

Die angefochtenen Bescheide werden wie in den Beschwerdevorentscheidungen vom 3.9.2021 abgeändert. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. Erfassungsnummer *ErfNr-2*****

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Verfahrensgang und Parteivorbringen

Übergabsvertrag vom 28.12.2015

ÜG (übergebende Partei) haben Liegenschaftsvermögen (den land- und forstwirtschaftliche Betrieb mit der Hofstatt ***Name*** und weitere Grundstücke) ihrer Tochter ***BF***, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., und deren Lebensgefährten ***ÜN2*** =LG, beide wohnhaft in ***Anschrift***, beide gemeinsam übernehmende Partei, wie folgt übergeben:

I. Übergabsgegenstand

1. Die übergebende Partei ist je zur Hälfte Eigentümerin der Liegenschaften

- ***EZ1***,
- ***EZ2***,
- ***EZ3***,
- ***EZ4***,
- ***EZ5***.

2. Übergeben wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb in ***BF-Adr***.

3. Es werden keine Grundstücke zurückbehalten.

II. Übergabsvereinbarung

1. Die übergebende Partei übergibt an ***BF*** einen 2/3-Anteil sowie an ***ÜN2*** einen 1/3-Anteil.

3. Aufgrund der umfangreichen Gegenleistungen in Art. III halten die Vertragsparteien ausdrücklich fest, dass beiderseits keine Schenkungsabsicht vorliegt.

III. Gegenleistungen

1. Finanzielle Leistungen der übernehmenden Partei

a) Es erfolgen keine finanziellen Leistungen an die übergebende Partei.

b) Hinsichtlich der weichen Kinder wird ein Pflichtteilsverzichtsvertrag errichtet.

2. Benützungsrecht für die übergebende Partei

Die übernehmende Partei räumt der übergebenden Partei ein Mitbenützungsrecht am bestehenden Folientunnel inkl. Zubehör, an der Hofwerkstätte sowie die Mitbenützung am gesamten Übergabsobjekt im Sinne eines freien und angemessenen Umgangsrechts – mit Ausnahme der Privaträumlichkeiten der übernehmenden Partei – ein.

3. Fruchtgenussrecht

b) Die übernehmende Partei räumt der übergebenden Partei an der ***EZ5*** ein umfassendes Fruchtgenussrecht, insbesondere hinsichtlich des Mietvertrages (***Markt***) mit der ***Mieterin***.

4. Ausgedinge – Versorgung, Betreuung und Pflege der übergebenden Partei

b) Frau ***Schwester*** [Schwester] hat mit Übergabsvertrag vom 28.12.2015 die Liegenschaft mit der ***EZ6*** erhalten und wird darauf ein Wohnungsrecht am Haus für die übergebende Partei einverleibt. Die nachfolgenden Leistungen werden von jedem Teil der übernehmenden Partei und von Frau ***Schwester*** zu gleichen Teilen übernommen.

V. Wirkliche Übergabe

Die Übergabe des Übergabsobjektes durch die übergebende Partei in den physischen Besitz und Genuss der übernehmenden Partei erfolgte bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages und zwar 1.12.2015.

VII. Zu- und Verpachtungen

Die übernehmende Partei ist bereits im Jahre 2012 in bestehende Pachtverträge als Pächter eingetreten und wird sie die Verpächter vom Eigentums- und Besitzwechsel informieren.

VIII. Grundverkehrsgesetz

Die Vertragsparteien erklären, dass das gegenständliche Rechtsgeschäft nach den Bestimmungen des OÖ Grundverkehrsgesetzes 1994 aufgrund der Gesamtbetriebsübergabe eine Ausnahme von der Genehmigungspflicht für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gemäß § 4 Abs. 1 lit. d OÖ GVG 1994 darstellt und es somit keiner Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde bedarf.

Nachtrag vom 22.4.2016

Mit Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 28.12.2015 haben die obigen Vertragsparteien den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 im Wesentlichen wie folgt abgeändert:

I. Präambel

Nach Unterfertigung des Übergabsvertrages am 28.12.2015 stellte sich heraus, dass dieser aus steuerlichen Gründen in der vorliegenden Form nicht geschlossen werden hätte sollen. Wären den Vertragsparteien die steuerlichen Folgen des Übergabsvertrages bewusst gewesen, hätten sie diesen so nicht geschlossen und handelt es sich dabei um einen gemeinsamen beachtlichen wesentlichen Irrtum über die Gebührenpflicht, aufgrund dessen die Vertragsparteien den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 hiermit anpassen. Abweichend zum Übergabsvertrag vom 28.12.2015 wird daher vereinbart, dass das Übergabsobjekt zur Gänze an Frau ***BF*** übergeben wird und Herr ***ÜN2*** keinen Anteil am Übergabsobjekt erhält.

II. Übergabsvereinbarung

Die übergebende Partei übergibt an Frau ***BF*** das in Art. I des Übergabsvertrages vom 28.12.2015 bezeichnete Übergabsobjekt zur Gänze ...

III. Weitere Vertragsänderungen

... [Entlassung des LG aus allen Verpflichtungen zu Lasten der Bf.]

Für diesen Rechtsvorgang hat der Schriftenverfasser (am 12.5.2016) zur Erfassungsnummer (ErfNr) ***ErfNr-1*** die Grunderwerbsteuer (GrEst) mit 0 € selbst berechnet, indem er unter

dem Titel Übergabsvertrag vom 28.12.2015 die Versteuerung für den Erwerb der Bf. ins Alleineigentum mit Inanspruchnahme der Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2a Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) vorgenommen hat.

Im Grundbuch wurde unter der Tagebuchzahl *****TZ***** das Alleineigentum an den Übergabsliegenschaften für *****BF***** aufgrund des Übergabsvertrages vom 28.12.2015 (samt Nachtrag vom 22.4.2016 und einem weiteren, die Aufsandung berichtigenden Nachtrag vom 9.5.2016) eingetragen.

Mit **Schenkungsvertrag vom 5.8.2016** hat die Bf. sodann ihrem LG je einen Hälfteanteil an den folgenden, ihr nunmehr allein gehörigen Liegenschaften geschenkt:

*****EZ2*****

*****EZ4*****

*****EZ1*****

Am 4.9.2020 haben die Lebensgefährten die Ehe geschlossen und führt die Bf. nunmehr den Namen *****BF*****.

Prüfung *****ABNr*****

Anlässlich einer Überprüfung der Selbstberechnungen des Schriftenverfassers hat das Finanzamt (FA) festgestellt, dass aus steuerlicher Sicht die Erwerbe aus dem Übergabsvertrag vom 28.12.2015 zu versteuern seien, weshalb folgende Werte erhoben wurden.

Für die gegenständlichen Liegenschaften waren folgende **Einheitswerte** (EW) festgestellt:

	EW-AZ		EW
L + F (Bf Adr)	***1***	EZ 14, 19, 91, 309	18.400,00 €
Mietwohngrundstück	***2***	EZ 19	17.659,50 €
unbebautes Grundstück	***3***	EZ 91	4.700,00 €
unbebautes Grundstück	***4***	EZ 751	31.500,00 €

Lt. Bewertungsgutachten des Sachverständigen Architekt *****SV***** vom 22.1.2021 hat der **Verkehrswert** aller Liegenschaften im Zeitpunkt der Übergabe an die Bf., Stichtag 28.12.2015, insgesamt 2,130.759,00 € betragen. Davon entfallen 1,387.219 € auf den landwirtschaftlichen Betrieb (Bodenwert 1,194.299 €, Gebäudewerte 192.920 €) und 743.540 € auf das Grundvermögen.

In seinem Befund [Lokalaugenschein am 8.10.2020] stellt der Sachverständige fest, dass der landwirtschaftliche Betrieb (Obstanbau) eingestellt sei, es seien zum Zeitpunkt der Befundaufnahme keine Anzeichen einer aufrechten Landwirtschaft vorgefunden worden.

Die **Gegenleistung** aus dem Fruchtgenussrecht lt. Vertragspunkt III. hat lt. den Bescheiden über die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2015 bis 2019 jährlich im Durchschnitt 33.457 € betragen. Zuzüglich geschätzter Leistungen gemäß Vertragspunkte II. und IV.a ist das FA von einer jährlichen Rate in Höhe von 34.500 € ausgegangen, was einen Barwert der wiederkehrenden Leistungen von 503.818,65 € ergeben hat.

Abschließend trifft das FA in Bezug auf die gegenständliche Vertragsgestaltung der Übergabe die folgenden Prüfungsfeststellungen:

*„Der Übergabsvertrag war gemäß Punkt VIII. des Vertrags von keiner Genehmigung abhängig und rechtskräftig. Somit hätte die Selbstberechnung bis 15.2.2016 erfolgen müssen, was nicht erfolgt ist. Am 22.4.2016 wurde ein Nachtrag zum Übergabsvertrag errichtet, mit welchem vereinbart wurde, dass aus steuerlichen Gründen (GrEst) die Übergabe des 1/3-tel Anteiles an LG nicht erfolgen soll. Stattdessen wurde vereinbart, dass die Tochter ***BF*** die Liegenschaft zur Gänze übernimmt.*

Am 12.5.2016 erfolgte die (verspätete) Selbstberechnung in der Form, dass die Bf. die Liegenschaft zur Gänze übernimmt. Bei der Selbstberechnung wurde die Befreiung gemäß §3(1)2 GrEstG angewendet. Die Steuerbefreiung gemäß §3(1)2a GrEstG ist bei Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nur bei unentgeltlichen Erwerben (Gegenleistung geringer als der EW) zulässig. Für die Übergabe von sonstigen Grundvermögen (Einfamilienhaus) ist die Befreiung nicht vorgesehen.

§ 17 GrEstG:

Mit dem Nachtrag vom 22.4.2016 haben die Übergeber nicht die ursprüngliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft zurück erhalten, weil feststand, dass die Tochter die Liegenschaft alleine erhält. Somit ist eine Nichtfestsetzung der GrEst nicht zulässig. Aus steuerlicher Sicht ist der Übergabsvertrag vom 28.12.2015 an beide Erwerber zu versteuern.

*Als zusätzlicher Rechtsvorgang (Nachtrag vom 22.4.2016) ist die Übertragung der 1/3-Anteile der Liegenschaften ***EZ3*** und ***EZ5*** von LG an ***BF*** zu sehen, weil diese Anteile in das Eigentum von ***BF*** übergehen.“*

GrEst-Bescheide vom 5.3.2021

Aufgrund dieser Feststellungen hat das FA die GrEst für die Bf. wie folgt festgesetzt:

1. unter der **ErfNr.** ***ErfNr-1*** betreffend den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 gemäß § 201 BAO mit zweimal 1.261,19 €;
2 % von einer Bemessungsgrundlage von je 63.059,50 € (I+f EW 9.200, GV 3-facher EW anteilig 2/3 53.859,50) und
2. unter der **ErfNr.** ***ErfNr-2*** betreffend den Nachtrag vom 22.4.2016
„Übergabsvertrag Leibetseder vom 22.4.2016 mit ***ÜN2***“
in Höhe von 692,60 €.

Beschwerde vom 2.4.2021

Gegen die Bescheide vom 5.3.2021 (ErfNr. ***ErfNr-1***, sinngemäß auch ErfNr. ***ErfNr-2***) hat die Bf. Beschwerde erhoben und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Zur Begründung stützt sich die Bf. im Wesentlichen auf die folgenden Argumente:

„a) keine Gesamtbetriebsübergabe nach § 4 OÖ GVG

*Auch wenn im Vertrag keine Klausel über die Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde enthalten ist, ist festzuhalten, dass es sich beim Übergabsvertrag um eine Landwirtschaft im Sinne des § 1 OÖ GVG handelt. Mangels Verwandtschaftsverhältnis und vor allem Lebensgefährtenstellung zu ***ÜN2*** lag jedenfalls keine Gesamtbetriebs-übergabe im Sinne des § 4 OÖ GVG an einen nahen Angehörigen vor. Schon aus diesem Grund ist der Übergabsvertrag vom 28.12.2015 nie in Rechtskraft erwachsen und wäre dies auch nicht. Ein Bescheid über die Genehmigung der Grundverkehrsbehörde liegt nicht vor, wurde nicht beantragt und wäre auch nicht bewilligt worden. Durch den Vertrag vom 22.4.2016 wurde dieser Mangel durch eine Gesamtbetriebsübergabe an die Bf. saniert.*

b) Fehlender Notariatsakt des Übergabsvertrages vom 28.12.2015

Unstrittig ist, dass der Übergabsvertrag vom 28.12.2015 nicht in Form eines Notariatsaktes errichtet wurde. Gerade bei Übergabsverträgen mit zahlreichen Gegenleistungen stellt sich die Frage der wirklichen Übergabe nach § 943, bei deren Fehlen ein Notariatsakt zwingend ist. Es ist auf die ständige Rechtsprechung des OGH zu dieser Thematik zu verweisen (siehe jüngst 2 Ob 60/18i). Durch die zahlreichen Gegenleistungen an die Übergeber wurde die Liegenschaft nie real aus der Hand gegeben, sodass der Übergabsvertrag mangels wirklicher Übergabe nie in Rechtskraft erwachsen ist. Da dieser Mangel nicht geheilt ist, ist der Vertrag nicht in Rechtskraft erwachsen. Nur der Vollständigkeit halber ist auszuführen, dass der „richtige“ Vertrag mit der Bf. durch die Eintragung ins Grundbuch nach § 1432 ABGB geheilt wurde.

c) Aufhebung der Steuerpflicht durch Aufhebung nach § 17 GrEStG

Sollte das BFG der Ansicht sein, dass der Übergabsvertrag gültig zustande gekommen ist, so ist in weiterer Folge auf die Aufhebung nach § 17 GrEStG einzugehen. Nach der Rsp. des VwGH stellt die Rückgängigmachung eines bloß obligatorischen Übereignungsanspruchs aus einem Vertrag keinen Erwerbsvorgang iSd. § 1 GrEStG dar. Die Rückgängigmachung eines Übereignungsanspruchs erfüllt den gesetzlichen Tatbestand nicht (noch einmal), da es sich bei diesem Verpflichtungsgeschäft nicht um ein Rechtsgeschäft handelt, das auf die Übereignung eines Grundstücks gerichtet ist. Vielmehr wird allein ein bestehender Übereignungsanspruch vernichtet und nicht ein Anspruch auf Rückerwerb geschaffen ... (vgl. BFG 22.2.2016, RV/7100739/2009; VwGH 13.3.1986, 84/16/0196, VwGH 26.5.2011, 2011/16/0002; UFS 26.3.2013, RV/3946-W/08). Voraussetzung für die Anwendung des § 17 GrEStG ist eine Parteienvereinbarung. Rückgängigmachung bedeutet, dass der Erwerbsvorgang aufgrund eines nachfolgenden Willensaktes einer oder beider Parteien hinfällig wird. Eine fehlende Anzeige des ursprünglichen Erwerbsvorganges schließt die Anwendung des § 17 GrEStG nicht aus. Der Veräußerer muss dazu den Anspruch auf Rückübertragung des Eigentums mit der Wirkung erhalten, über das Grundstück wieder verfügen zu können wie vor dem ursprünglichen Erwerbsvorgang. Rechtlich entscheidend ist dafür bereits die Parteienvereinbarung selbst (VwGH 11.4.1991, 90/16/0009 uva.).

Daraus ergibt sich, dass der Vertrag durch den Nachtrag dahingehend nach § 17 GrEStG aufgehoben worden ist, dass nach dem Parteiwillen, das gesamte Übergabsobjekt durch eine Irrtumsanpassung an die Bf. übergeben wurde. Durch diese Vertragserklärung wurde der Übergabsvertrag nichtig und aufgehoben und kam es zur Übergabe an die Bf.. Der Tatbestand nach § 17 GrEStG ist daher sowohl in materieller als auch in zeitlicher Hinsicht erfüllt.

d) Befreiungsbestimmung nach § 3 GrEStG

Sollte das Bundesfinanzgericht (BFG) zu der Ansicht gelangen, dass die GrESt-Tatbestände erfüllt wären, so ist auf die Befreiungsbestimmung im Sinne des § 3 GrEStG zu verweisen, insbesondere liegt im Zusammenhang mit dem Bewertungsgutachten jedenfalls ein unentgeltlicher Erwerb vor, der zur Ausnahmebestimmung des § 3 GrEStG führt. Die sonstigen Voraussetzungen für Befreiungsbestimmung der Gesamtbetriebsübergabe liegen vor. Dem Argument, dass durch die Vereinbarung von Gegenleistungen die Unentgeltlichkeit wegfällt, ist zu entgegnen, dass sämtliche bäuerlichen Übergabsverträge „Ausgedingsleistungen“ enthalten und die Interpretation, dass die Befreiungsbestimmung nicht greift, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt. Durch die Annahme dieser Interpretation wird nämlich der Norm die Grundlage entzogen und ergibt sich die Gleichheitswidrigkeit daraus, dass „normale“ Betriebsübergaben diese Einschränkung nicht haben.“

Beschwerdevorentscheidungen vom 3.9.2021

1. ErfNr. *ErfNr-1*****

Das FA hat die GrESt betreffend den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 nunmehr in Höhe von 2 x 1.199,86 € festgesetzt, da im Erstbescheid der land- und forstwirtschaftliche EW irrtümlich zur Gänze, anstatt zu 2/3 in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden ist.

Im Übrigen führt das FA in einer gesonderten Bescheidbegründung zu den einzelnen Beschwerdepunkten wie folgt aus:

„Genehmigung nach § 4 OÖ GVG

Gemäß § 4 Abs. 1 lit. d OÖ. GVG 1994 ist eine Genehmigung bei der Übertragung des Eigentums an allen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht erforderlich, wenn durch die Übertragung Alleineigentum eines nahen Angehörigen oder Miteigentum von nahen Angehörigen, die Ehegatten, eingetragenen Partnerinnen bzw. Partner oder Lebensgefährtinnen bzw. Lebensgefährten sind, begründet wird. Der Vertrag bedarf also zur Erlangung der Rechtswirksamkeit keiner Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde.

Fehlender Notariatsakt

Im Zeitpunkt der Beurkundung des Übergabsvertrages vom 28.12.2015 war die Übergabe bereits vollzogen und zwar laut Punkt V. des Vertrages bereits am 1.12.2015. Der vorliegende Übergabsvertrag fällt gemäß der Aufzählung im § 1 des Notariatsgesetzes nicht unter jene Verträge, deren Gültigkeit von der Aufnahme eines Notariatsaktes bedingt ist. Die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG ist mit Unterfertigung des Übergabsvertrages vom 28.12.2015 entstanden.

Aufhebung nach § 17 GrEStG

Nach den Richtlinien zu den Verkehrsteuern betreffend Selbstberechnung und Übermittlung der Abgabenerklärung durch Parteienvertreter vom 21.12.2012, BMF-010206/0222-VI/5/2012 ist laut Punkt 2.3.2. eine Selbstberechnung bei Anwendung des § 17 GrEStG (Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer) nicht zulässig. Da die Steuerschuld für den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 entstanden ist und § 17 GrEStG von der Selbstberechnung ausgenommen ist, war die Selbstberechnung nicht zulässig. Ein Erwerbsvorgang ist dann im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Veräußerer jene Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt, die er vor Vertragsabschluss innehatte. Die Abänderung eines bestehenden schriftlichen Vertrages dergestalt, dass einer von zwei Eigentümern aus dem Vertrag aussteigt, damit der andere den frei gewordenen Anteil erwerben kann, ist keine Rückgängigmachung im Sinne des § 17 Abs. 1 GrEStG (vgl. VwGH 23.2.1989, 88/16/0187 und vom 27.10.2000, 99/16/0481 und UFS vom 24.8.2006, RV/0288-G/06). Vielmehr geht in diesem Fall der Übereignungsanspruch direkt vom zurückgetretenen Erwerber auf den anderen Erwerber über (VwGH 28.9.2000, 97/16/0326).

Befreiungsbestimmung nach § 3 GrEStG

*Gemeint ist die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG. Zum begünstigten Vermögen zählen Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG (d.s. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb) dienen. Die Übergeber erzielen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Unter die Begünstigung fällt daher nur der land- und forstwirtschaftliche Betrieb und nicht das Grundvermögen. Weitere Voraussetzung für die Begünstigung ist der Erwerb durch den begünstigten Personenkreis gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG und dass es sich um einen unentgeltlichen Erwerb handelt. Ein unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn die Gegenleistung für den Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes geringer ist als der einfache EW des Grundstückes. Die Gegenleistung für den gesamten Erwerb besteht im Wesentlichen in der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der ***EZ5***. Ausgehend von den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2015 bis 2019 ergibt sich ein durchschnittlicher Wert des Fruchtgenussrechtes von jährlich € 33.457,-. Unter Berücksichtigung der übrigen ausbedungenen Leistungen laut Punkt 2. und 4a des Vertrages wurde ein Jahreswert der Gegenleistung von € 34.500,- angesetzt und kapitalisiert. Der Barwert der Gegenleistung als Verbindungsrente beträgt € 503.818,65. Der im Verhältnis der Verkehrswerte auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entfallende Anteil der Gegenleistung ist daher jedenfalls wesentlich höher als der 1-fache EW. Die Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG war daher nicht zu gewähren.“*

2. ErfNr. *ErfNr-2*****

Betreffend den Nachtrag vom 22.4.2016 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

*„Nachdem aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen im Nachtrag die Bf. Alleineigentümerin der Liegenschaften ***EZ3*** und ***EZ5*** werden soll, liegt eine Übertragung des Übereignungsanspruches hinsichtlich der 1/3-Anteile dieser Liegenschaften vor.“*

Am 29.9.2021 hat die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde betreffend aller ergangenen Bescheide unter vollinhaltlicher Aufrechterhaltung der Beschwerdepunkte beantragt und hat das FA die Beschwerde am 29.7.2022 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 3.11.2022 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** vor dem BFG wurde der Sachverhalt über Befragen durch die Richterin wie folgt ergänzt:

Die Bf. ist mit 1.4.2012 in die im Übergabsvertrag Punkt VII angesprochenen Pachtverträge eingetreten und hat sie daraufhin die Landwirtschaft alleine betrieben; die Eltern haben sich aufgrund Pensionierung zurückgezogen. Seit 1.8.2018 betreibt die Bf. den landwirtschaftlichen Betrieb gemeinsam mit ihrem Ehegatten (Erdbeeranbau).

Im Übrigen halten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen aufrecht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

ErfNr. *ErfNr-1*****

Betreffend den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 sind die Bestimmungen des **GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 36/2014 (in Geltung von 1.6.2014 bis 31.12.2015)**, maßgeblich.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 sind von der Besteuerung ausgenommen, unentgeltliche Erwerbe von Vermögen gemäß lit. a, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 lit. a oder b oder Z 2 lit. a oder b zu berechnen ist, nach Maßgabe der lit. b und c bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag), sofern ... Ein unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung für den Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes (§ 4 Abs. 2 Z 2) geringer ist als der einfache Einheitswert des Grundstückes, im Übrigen geringer ist als der dreifache Einheitswert des Grundstückes oder 30 % des gemeinen Wertes des Grundstückes, wenn dieser nachgewiesen wird.

a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen; ...

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:

1. Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom 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; ...

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

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

Der in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG 1987 angeführte Personenkreis umfasst 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.

§ 8 GrEStG 1987 über das Entstehen der Steuerschuld lautet in seinen maßgeblichen Absätzen 1 und 2 wie folgt:

(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.

Gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,
2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,
3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäfts beseitigt wird,
4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Nach § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß, wenn zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich ist, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt.

Ist die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach § 17 Abs. 4 GrEStG 1987 auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

ErfNr. ***ErfNr-2***

Betreffend den Nachtrag vom 22.4.2016 sind die Bestimmungen des **GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 163/2015 (in Geltung seit 1.1.2016)** maßgeblich

§ 4 GrEStG 1987 über die Art der Berechnung lautet nunmehr:

(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 [Erwerbe durch Erbanfall oder begünstigten Personenkreis] ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. ...

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. ...

(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; ...

§ 26a GGG hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

... bei Übertragung der 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 eingetragene Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers; ...

Gemäß **§ 4 Abs. 1 lit. d OÖ Grundverkehrsgesetz (GVG)** bedürfen Rechtserwerbe gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 an land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken oder Teilen davon der Genehmigung der Behörde. Eine Genehmigung ist nicht erforderlich bei der Übertragung des Eigentums ... an allen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn durch die Übertragung Alleineigentum eines nahen Angehörigen (§ 2 Abs. 7) oder Miteigentum von nahen Angehörigen, die Ehegatten, eingetragene Partnerinnen bzw. Partner oder Lebensgefährtinnen bzw. Lebensgefährten sind, begründet wird, ...

Gemäß **§ 1 Notariatsaktsgesetz** ist die Gültigkeit der nachbezeichneten Verträge und Rechtshandlungen durch die Aufnahme eines Notariatsaktes über dieselben bedingt:
... d) Schenkungsverträge ohne wirkliche Übergabe; ...

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakten ErfNr. ***ErfNr-1*** und ***ErfNr-2***. Insbesondere auf die Urkunden Übergabsvertrag vom 28.12.2015 und Nachtrag zum

Übergabsvertrag vom 22.4.2016, wobei kein Hinweis dafür vorliegt, dass deren Inhalt nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht. Die der Steuerbemessung zugrunde gelegten Werte bzw. die GrESt Berechnung an sich sind unstrittig.

Dass der ***ÜN2*** im Zeitpunkt der Übergabe der Lebensgefährtin der Bf. war, ist unzweifelhaft vor allem daraus zu erschließen, dass lt. allen hier maßgeblichen Urkunden die beiden Übernehmer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die gleiche Wohnadresse hatten (***Wohnadresse***) und im kurze Zeit später nachfolgenden Schenkungsvertrag vom 5.8.2016 ausdrücklich (Punkt VII.2.) auf die Stellung des ***ÜN2*** als Lebensgefährtin Bezug genommen wird und haben nicht zuletzt die Übernehmer im Jahr 2020 die Ehe geschlossen.

3. Rechtliche Beurteilung

ErfNr. *ErfNr-1*** – Übergabsvertrag vom 28.12.2015**

Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen, unterliegen der GrESt (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987). Gemäß § 8 GrEStG entsteht die Steuerschuld sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Strittig ist zunächst die Frage, ob für den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 (mit seinen darin beurkundeten Regelungen - Übergabe an die Bf. zu 2/3 an LG zu 1/3 - die Steuerschuld überhaupt entstanden ist.

Entstehen der Steuerschuld

Nach herrschender Rechtsansicht wird ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang bereits durch das – zivilrechtliche - Verpflichtungsgeschäft verwirklicht, dh. es reicht die nach außen tretende Einigung der Parteien, das Rechtsgeschäft zu den vereinbarten Konditionen abzuschließen; ja schon ein mündlicher Vertragsabschluss ist relevant.

Das Gesetz bindet somit die Steuerpflicht an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, das ist das (obligatorische) Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft (Verfügungsgeschäft) der Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch. (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111).

Die Steuerschuld entsteht aufgrund des Gesetzes; ist einmal ein GrESt-pflichtiger, gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, dann entsteht die Abgabenschuld unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Schuldners und der Abgabenbehörde bzw. hängt nicht vom Willen der beteiligten Parteien, GrESt auszulösen, ab (vgl. zB VwGH 30.6.1988, 88/16/0095).

In diesem Sinn hat ohne Zweifel im Zeitpunkt der Unterfertigung der Urkunde am 28.12.2015 grundsätzlich zwischen Übergeber- und Übernehmerseite die ernsthafte Willenseinigung über

den Vertragsinhalt bestanden; wie aus der Präambel des Nachtrages zu erschließen ist, hat sich erst nach dem Vertragsabschluss herausgestellt, dass die getroffene Regelung in steuerlicher Hinsicht ungünstig war, weshalb die Vertragsparteien den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 angepasst haben.

Allerdings verlangt das Gesetz darüber hinaus in gewissen Fällen, zB ein Schenkungsvertrag, bei dem die Sache nicht tatsächlich übergeben wird, für die Gültigkeit des Geschäftes eine besondere Form. Eine **Schenkung ohne wirkliche Übergabe** hat daher als **Notariatsakt** zu erfolgen. Zweck dieser Formvorschrift ist es, den Schenkenden vor unbedachten, übereilten Schenkungsversprechen zu schützen.

Diesbezüglich besagt der Übergabsvertrag vom 28.12.2015 ausdrücklich, dass einerseits aufgrund der umfangreichen Gegenleistungen gar keine Schenkungsabsicht vorgelegen ist (Punkt II.3.) und andererseits die Übergabe bereits vor Vertragsunterfertigung am 1.12.2015 erfolgt ist (Punkt V.), sodass in concreto von einer Notariatsaktpflicht keine Rede sein kann.

Aus der von der Bf. zu diesem Thema angeführten Judikatur (OGH 26.6.2018, 2Ob60/18i) ist für sie nichts zu gewinnen, da dieser ein Sachverhalt zugrunde liegt, bei dem die Übergeberin weiterhin das lebenslängliche, ausschließliche Wohnrecht an der gesamten Übergabsliegenschaft innehatte, während dem Übernehmer keine Räumlichkeiten zur ausschließlichen Benützung vorbehalten blieben. Die Liegenschaft wurde daher nicht „real“ aus der Hand gegeben, sodass *„die Stellung der Übergeberin in tatsächlicher Hinsicht keine wesentliche Änderung erfahren“* hat. Ein solches gänztliches Zurückbehalten der übergebenen Liegenschaften liegt gegenständlich nicht vor, da den Übergebern nur ein teilweises (Mit)benützungsrecht eingeräumt wird (Punkt III.2.a.) und sich das Wohnungsrecht auf die Liegenschaft *****EZ6***** der Schwester bezieht (Punkt III.2.b.).

Damit ist aber das Vorliegen eines schuldrechtlich gültigen Übergabsvertrags durch eine unbedenkliche Urkunde anzunehmen und wurde durch den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht.

Von der Verwirklichung des Erwerbsvorganges zu trennen ist jedoch die Frage des Entstehens der Steuerschuld. Ist nämlich die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld erst mit der Genehmigung.

Relevant sind Genehmigungen, bei deren Nichteinholung der Erwerbsvorgang mit Nichtigkeit bedroht ist, insbesondere eine **Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde**.

Nach § 4 OÖ GVG bedürfen Rechtserwerbe an land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken der Genehmigung der Behörde. Eine Genehmigung ist allerdings bei einer Gesamtbetriebsübertragung ins Miteigentum von nahen Angehörigen und deren Lebensgefährten nicht erforderlich (Abs. 1 lit. d).

Lt. den Erläuterungen zu diesem Gesetz ist nämlich der Ausnahmetatbestand der Gesamtbetriebsübergabe als Angehörigenprivileg weit auszulegen. Genehmigungsfreiheit soll insbesondere bestehen, wenn an einen nahen Angehörigen allein oder zusammen mit dessen Ehegatten oder Lebensgefährten alle land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke im Eigentum des Übergebers übereignet werden (vgl. Erl. der Oö LReg, Agrar-110.135/2003 vom 25.3.2003 und vom 3.11.2003).

In concreto haben sich die Übergeber lt. Punkt I.3. des Übergabsvertrages vom 28.12.2015 keine Grundstücke zurückbehalten und die Bf. und ***ÜN2*** waren im Übergabszeitpunkt Lebensgefährten (siehe Beweiswürdigung). Da somit eindeutig eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung nach dem Gesetz nicht erforderlich war, was die Vertragsparteien auch ausdrücklich festgestellt haben (Punkt VIII.2.), kommt § 8 Abs. 2 GrEStG von vornherein nicht zur Anwendung, sodass für den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 die Steuerschuld bereits mit Verwirklichung des Erwerbsvorganges entstanden ist.

Ein weiterer, zentraler Streitpunkt in diesem Fall ist die Frage, ob der Übergabsvertrag vom 28.12.2015 durch den Nachtrag vom 22.4.2016 rückgängig gemacht wurde.

§ 17 GrEStG

Vorausgeschickt werden kann, dass die Einbringung einer Beschwerde gegen die Festsetzung der GrESt als Antrag im Sinne des § 17 GrEStG anzusehen ist.

Die Begünstigungsbestimmung des § 17 GrEStG setzt voraus, dass - wie gegenständlich - die Steuerschuld bereits entstanden ist und verfügt sodann Steuerfreiheit bei einer

Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges.

Hinsichtlich der grundlegenden Voraussetzungen dieser Bestimmung kann auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrEStG, § 17, und die darin enthaltenen, zahlreichen Judikaturzitate verwiesen werden.

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entsteht und in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann. Das Gesetz lässt die Abänderung der Steuer aber nur in den ausdrücklich umschriebenen Fällen zu (vgl. Fellner, Rzn. 5 und 6).

1. Die GrESt wird nach dieser Bestimmung unter anderem dann nicht festgesetzt, wenn der **Erwerbsvorgang durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird (§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG).**

Rückgängigmachung im Sinne des § 17 GrEStG bedeutet, dass der Erwerbsvorgang aufgrund eines nachfolgenden Willensaktes der Parteien hinfällig wird. "Rückgängig gemacht" ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt und

damit über das Grundstück wieder verfügen kann, wie vor dem ursprünglichen Erwerbsvorgang.

Ein Erwerbsvorgang ist aber nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar- was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt- der Form nach aufgehoben wird, die Auflösung des Vertrages aber nur vereinbart wird, um den Verkauf des Objektes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Vertrages gleichsam uno actu erfolgen (vgl. zB VwGH 17.10.2001, 2001/16/0184, VwGH 29.11.2001, 2001/16/0489, VwGH 19.3.2003, 2002/16/0258, VwGH 18.9.2007, 2007/16/0087, VwGH 8.9.2010, 2008/16/0141 und VwGH 25.11.2015, 2013/16/0034).

Ob der Übergabsvertrag bereits erfüllt und im Grundbuch eingetragen war, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges ohne Bedeutung (vgl. VwGH 30.3.2000, 99/16/0403).

In diesem Sinn liegt bei dem gegebenen Sachverhalt eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges nicht vor. Durch den Nachtrag zum Übergabsvertrag sollten nach dem aus dessen Präambel eindeutig zu erschließenden Willen der Vertragsparteien die Übergeber nicht mehr die freie Verfügungsmacht wiedererlangen; letztere wollten ihr Vermögen nicht mehr zurückerhalten sondern sollte die Übergabe jedenfalls stattfinden und vollzogen werden. Es hat jedoch nunmehr Einvernehmen dahingehend bestanden, dass der zuvor dem LG zugedachte Drittelanteil am Übergabsgegenstand ebenfalls an die Bf. gehen sollte, sodass diese Alleineigentum erwirbt. Der Übergabsvertrag vom 28.12.2015 wurde deshalb auch nicht aufgehoben und gänzlich aus dem Rechtsbestand beseitigt, sondern lediglich „angepasst“. Da somit die Wiederherstellung des früheren Zustandes durch den Nachtrag unzweifelhaft nicht beabsichtigt war, liegt eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges nicht vor (vgl. auch UFS 13.4.2005, RV/0139-F/04).

2. § 17 GrEStG kommt auch in Fällen zur Anwendung, wenn das **Rechtsgeschäft ungültig** ist und sein wirtschaftliches Ergebnis beseitigt wird (**§ 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG**).

Nach der Präambel des Vertragsnachtrages vom 22.4.2016 und dem Beschwerdevorbringen habe zwischen den Vertragsparteien ein Irrtum über die Gebührenpflicht vorgelegen, weshalb die Vertragsparteien den Übergabsvertrag vom 28.12.2015 angepasst hätten. Durch Vertragserklärung sei somit der Übergabsvertrag nichtig und aufgehoben worden.

Der Tatbestand nach § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 ist aber dann nicht erfüllt, wenn es zu einer einvernehmlichen Vertragsaufhebung kommt; die Anfechtung eines Vertrages wegen eines dabei unterlaufenen Irrtums wäre gerichtlich vorzunehmen (vgl. VwGH 29.11.2001, 2001/16/0489).

Im gegenständlichen Fall sind die Vertragsparteien aber offenkundig bloß einem unbeachtlichen Rechtsfolgenirrtum (falsche Vorstellung darüber, welche Rechtsfolgen

unabhängig vom Willen einer bestimmten Person von der Rechtsordnung an ihr Verhalten geknüpft werden) unterlegen, der gerichtlich gar nicht anfechtbar ist.

Ein bloßer Irrtum über steuerliche oder sonstige zwingende Rechtsfolgen eines Geschäfts, über die der Vertragspartner nicht aufklären musste, ist unbeachtlich (siehe OGH 8 Ob 46/15w).

Befreiungsbestimmung nach § 3 GrEStG

Die Bf. verweist in ihrer Beschwerde überdies auf die Befreiungsbestimmung im Sinne des § 3 GrEStG. Gemeint kann damit aufgrund des maßgeblichen Stichtags 28.12.2015 nur § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG (alte Fassung!) sein.

Bei der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 handelt es sich um einen betriebsbezogenen Freibetrag für Erwerbsvorgänge innerhalb des begünstigten Personenkreises.

Begünstigt sind unentgeltliche Erwerbe von Vermögen gemäß lit. a [hier: Betrieb, der der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dient] wenn ein GrESt Tatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 lit. a oder b oder Z 2 lit. a oder b [=Erwerbsvorgänge innerhalb des begünstigten Familienverbandes] zu berechnen ist, bis zu einem Wert von 365.000 € (Freibetrag).

Das bedeutet für den Gegenstandsfall, dass der Freibetrag ausschließlich für die Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, nicht aber für die Übergabe des übrigen Grundvermögens zustehen kann. *[Anzumerken ist, dass mit der ***EZ5*** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, sodass es sich dabei nicht um Betriebsvermögen im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG handelt].* Darüber hinaus muss der Erwerb unentgeltlich sein, was lt. der anzuwendenden Bestimmung des GrEStG ausdrücklich nur der Fall ist, wenn die Gegenleistung für den Erwerb des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes geringer ist als dessen einfacher EW.

Lt. den Sachverhaltsfeststellungen hat die Gegenleistung insgesamt 503.818,65 € betragen und ist diese zunächst im Verhältnis der Verkehrswerte lt. Bewertungsgutachten des Sachverständigen auf das übergebene Vermögen aufzuteilen.

Sodann ist die Gegenleistung für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke dem EW für dieselben gegenüberzustellen:

	Verkehrswert		Gegenleistung	EW
L+F Betrieb	1,387.219 €	65 %	327.482 €	18.400 €
Übriges GV	743.540 €	35 %	176.336 €	
	2,130.759 €		503.818 €	

Daraus folgt, dass die aliquote Gegenleistung für den Erwerb des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens offenkundig wesentlich höher ist, als der einfache EW.

Der Erwerb ist daher nicht unentgeltlich und liegen somit auch die Voraussetzungen der Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF BGBl. I 36/2014 nicht vor.

Wenn die Bf. die Gegenleistung mit 30 % des Verkehrswertes in Relation setzt, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Bestimmung des § 3 GrEStG zwischen zwei Sachverhaltsvarianten unterscheidet: Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes (aufgrund des in Klammer gesetzten Verweises auf § 4 Abs. 2 Z 2) und Erwerb sonstiger Grundstücke (Formulierung „im Übrigen“). Gegenständlich kommt Variante 1 zur Anwendung, sodass auf den einfachen EW abzustellen ist.

Das FA hat daher zu Recht hinsichtlich des gemäß Übergabsvertrag vom 28.12.2015 zu zwei Drittel vereinbarten Grundstückserwerbes der Bf. die GrESt festgesetzt und war daher die Beschwerde in diesem Punkt dem Grunde nach als unbegründet abzuweisen, die Berichtigung des Berechnungsfehlers lt. BVE wird übernommen.

ErfNr. *ErfNr-2*** – Nachtrag vom 22.4.2016**

Fraglich ist weiters, ob zwischen LG und der Bf. durch den Nachtrag zum Übergabsvertrag ein weiteres, steuerpflichtiges Verpflichtungsgeschäft im Sinne des § 1 GrEStG zustande gekommen ist.

Nach dem eindeutigen Inhalt des Vertragsnachtrages vom 22.4.2016 in Zusammenschau mit dem zugrundeliegenden Übergabsvertrag vom 28.12.2015 waren ***ÜG*** die übergebende Partei und haben diese im Ergebnis das Übergabsobjekt zur Gänze an die Bf. übergeben (Punkt II. des Nachtrages). Um dies zu ermöglichen hat - bei sinngemäßer Auslegung der Präambel zum Nachtrag und auch nach dem Beschwerdevorbringen – LG freiwillig auf seinen 1/3 Anspruch aus dem Übergabsvertrag vom 28.12.2015 verzichtet.

Grundsätzlich steht es den Parteien frei, bestehende Schuldverhältnisse einvernehmlich wieder aufzuheben.

Eine solche Rückgängigmachung löst jedoch keine GrESt aus, da die Rückgängigmachung eines bloß obligatorischen Übereignungsanspruches nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH keinen Erwerbsvorgang im Sinn des § 1 GrEStG 1987 darstellt.

VwGH 26.5.2011, 2011/16/0002

„... sind nach § 17 GrEStG 1987 folgende Fälle voneinander zu unterscheiden. Im Fall des § 17 Abs. 1 leg. cit. wird der ursprüngliche Erwerbsvorgang – vor oder nach Eintragung des Eigentumsrechts des Erwerbers im Grundbuch – mit der Folge rückgängig gemacht, dass für diesen Erwerbsvorgang keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird. Die Bestimmung des Abs. 2 begünstigt dagegen die Fälle des für eine Rückgängigmachung notwendigen Eigentumsrückerwerbs. Im Fall des Abs. 2 stellt der „Rückerwerb“ selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG 1987 dar. Allerdings stellt die Rückgängigmachung eines bloß obligatorischen Übereignungsanspruches keinen Erwerbsvorgang im Sinn des § 1 GrEStG 1987 dar. Sie

unterliegt daher auch nicht der Grunderwerbsteuer (vgl. die zur vergleichbaren Rechtslage nach § 20 Abs. 2 GrEStG 1955 ergangenen hg. Erkenntnisse vom 11. Juni 1981, Z. 16/1235, 1379, 1380/80, und vom 13.3.1986, Zl. 84/16/0196)“

und **VwGH 13.3.1986, 84/16/0196**

„Hingegen stellt die Rückgängigmachung des obligatorischen Übereignungsanspruches keinen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, da sie nicht auf die Begründung, sondern auf die Aufhebung eines Übereignungsanspruches gerichtet ist. Sie unterliegt daher auch nicht der Grunderwerbsteuer. ... Die Beschwerdeführerin sowie die belangte Behörde übersehen jedoch, dass im Beschwerdefall ein solcher Rückerwerb nicht vorlag. Vielmehr ist unbestritten, dass die Stornierungsvereinbarung zustande kam, bevor eine grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages erfolgt war. J S war also niemals (bücherliche Eigentümerin) der streitgegenständlichen Liegenschaftsanteile geworden; es lag eine schlichte Rückgängigmachung des obligatorischen Verpflichtungsgeschäftes vor, der, wie gesagt, keinen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellte und daher nicht der Grunderwerbsteuerpflicht unterlag.“

In diesem Sinn hat LG durch sein Einverständnis lediglich auf seinen obligatorischen Anspruch verzichtet und damit die Übergabe ins Alleineigentum der Bf. lt. Nachtrag erst möglich gemacht. Die Willenseinigung betreffend den ursprünglich dem LG zugedachten Drittelanteiles und damit ein (weiteres) Rechtsgeschäft mit Übereignungsanspruch ist aber ausschließlich zwischen der übergebenden Partei und der Bf. zustande gekommen.

Die Bf. hat 2/3 am Übergabsgegenstand mit dem GrESt-pflichtigen Übergabsvertrag vom 28.12.2015 erworben (ErfNr. ***ErfNr-1***) und das zum Alleineigentum fehlende Drittel durch den Nachtrag vom 22.4.2016 (ErfNr. ***ErfNr-2***).

Dieser weitere Erwerbsvorgang ist aber für alle Übergabsliegenschaften (nicht nur die ***EZ3*** und ***EZ5*** wie im Bescheid angenommen) verwirklicht worden. Demgemäß hat das Grundbuch zunächst Alleineigentum der Bf. aufgrund Übergabsvertrag vom 28.12.2015, Nachtrag vom 22.4.2016 und Nachtrag zum Nachtrag vom 9.5.2016 bei allen Grundstücken eingetragen.

Nicht zuletzt ist anzumerken, dass sich das FA zur Begründung seiner Rechtsansicht, der Übereignungsanspruch sei direkt vom LG auf die Bf. übergegangen, nicht auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.9.2000, 97/16/0326, berufen kann, weil Letzteres den Tatbestand des § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 betroffen hat.

Wenn das FA quasi in wirtschaftlicher Betrachtungsweise alle Rechtsgeschäfte inklusive der zukünftigen Schenkung vom 5.8.2016 saldiert, dabei aber nicht auf die verschiedenen Eigentumsquoten, zu denen übergeben bzw. später geschenkt wurde Bedacht nimmt, ist diese Vorgehensweise nicht zulässig und auch nicht schlüssig.

Gemäß § 279 BAO hat das BFG immer in der Sache selbst zu entscheiden und es kann den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern. Die Änderungsbefugnis des Gerichtes

ist allerdings durch „die Sache“ begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (siehe Ritz BAO⁵ § 279 Tz 10).

"Sache" ist die Angelegenheit, die den durch den Spruch des vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpften Bescheides zum Ausdruck gebrachten Inhalt des Verfahrens gebildet hat. ... Einen anderen Sachverhaltskomplex darf die belangte Behörde dabei allerdings nicht annehmen. (vgl. VwGH 27.9.2012, 2010/16/0206).

Der Spruch des hier gegenständlichen Bescheides hatte nach den obigen Ausführungen zum Inhalt ein Rechtsgeschäft zwischen LG und der Bf. betreffend zweier Liegenschaften, welches so nicht zustande gekommen ist und daher auch nicht der GrESt unterliegen kann. Das BFG kann aber den Steuergegenstand nicht dahingehend austauschen, dass der Erwerbsvorgang einerseits durch ein steuerpflichtiges Rechtsgeschäft zwischen Übergeberseite und Bf. und andererseits hinsichtlich weiterer Liegenschaften verwirklicht wurde.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtswidrig und ist ersatzlos aufzuheben, zumal es dem BFG nach der zitierten Rechtsprechung verwehrt ist, eine aus dem Sachverhaltskomplex des angefochtenen Bescheides nicht hervorgehende Sache erstmals einer Besteuerung zu Grunde zu legen.

4. 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.

Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen eindeutig ist und das Erkenntnis auf die angeführte Rechtsprechung Bedacht genommen hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 8. November 2022