

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Senatsvorsitzende Dr.ⁱⁿ Natalie Brennstainer, den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Alexander Kuba und Christian Gerzabek in der Beschwerdesache Mag. ***Bf***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, ***Adr_Stb***, über die Beschwerde vom 30. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 1. Juli 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 2019 für den Nachtrag zu Vereinbarung vom 25. September 2017 mit ***AEP***, ErNr ***1*** in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 1.7.2019 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer für den Nachtrag zur Vereinbarung vom 25.9.2017 mit Frau ***AEP*** iHv € 54.456,68 gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 (unentgeltlicher Erwerb von Grundstücken) fest. Der Grundstückswert wurde nach der Pauschalwertmethode ermittelt und betrug € 1.822.850,59 für 4.645 m² Grund und € 11.625,86 für das Badhaus.

Dagegen brachte der Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) mit Schreiben vom 30.7.2019 Beschwerde ein. Begründend wurde ausgeführt, dass irrtümlicherweise im Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 nicht alle Liegenschaften erfasst worden seien. Zur Bereinigung sei am 25.9.2017 ein Nachtrag erstellt worden, der nun auch die fehlenden Grundstücke enthalte. Der Grundstückserwerb sei bereits vor dem 31.12.2015 erfolgt, weshalb die Grunderwerbsteuer lediglich vom 2-fachen Einheitswert (gemeint wohl vom 3-fachen Einheitswert) zu berechnen sei. Die Vorschreibung sei daher entsprechend zu korrigieren.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 14.8.2019 ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, es sei unglaubwürdig, dass die Nichtanführung der Liegenschaften im Schenkungsvertrag irrtümlich erfolgt sei. Bei einer solchen Vielzahl an Grundstücken hätte dieser Irrtum den Parteien auffallen müssen. Ebenso sei in der am 4.5.2017 errichteten Vereinbarung lediglich die Einlagezahl *****2*****, KG *****XY***** mit vier Grundstücken erwähnt worden. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass zum Zeitpunkt der Errichtung des Schenkungsvertrages am 24.12.2014 nicht Wille der Partei war, auch die übrigen Liegenschaften in das Eigentum des Bf zu übertragen. Auch spreche die räumliche Anordnung der Parzellen für diese Annahme.

Dagegen brachte der Bf mit Schreiben vom 9.9.2019 einen Vorlageantrag ein. Als Beilage wurden eidesstattliche Erklärungen des Bf, der Geschenkgeberin und eines Notarsubstituts, die die Beschwerdebegründung belegen sollen, übermittelt.

Die belangte Behörde legte den Akt am 9.10.2019 dem Bundesfinanzgericht vor.

Am 17.8.2023 fand die beantragte Verhandlung vor dem Senat statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Schenkungsvertrag vom 24.12.2014

Der Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 (Vertragserreicherter Notar Dr. *****N*****), abgeschlossen zwischen 1. Frau *****AEP*****, geb. *****DAT*****, *****Adr1*****, *****5***** *****Q***** als Geschenkgeberin und 2. dem Bf als Geschenknehmer, hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„I.

*Laut Grundbuch steht die Liegenschaft *****Adr1*****, *****5***** *****Q*****, zur Gänze im Eigentum von Frau *****AEP*****, geb. *****DAT*****.*

II.

*Die Geschenkgeberin überlässt unentgeltlich ihrem Neffen *****KGM***** und dieser übernimmt schenkungsweise von ersterer zur Gänze in sein Eigentum die der Geschenkgeberin *****AEP***** gehörige Liegenschaft samt allen Gebäuden an der Grundstücksadresse *****Adr1*****, *****Q***** *****5***** mit allem rechtlichen und sachlichen Zubehör, samt Einrichtung. Die Geschenkgeberin *****AEP***** bewilligt auf Grund der Schenkung die Einverleibung des Eigentumsrechts für den Geschenknehmer *****KGM***** in Ansehung des vorstehend näher bezeichneten Schenkungsobjekts im Grundbuch.*

[...]

2. Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 24.12.2014

Der Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 (Vertragserrichter Notar Dr. ***N***) wurde zwischen dem Bf und der Geschenkgeberin abgeschlossen und lautet auszugsweise:

„I.

*Die Geschenkgeberin ***AEP*** behält sich am Schenkungsobjekt das lebenslängliche, unentgeltliche und ungeteilte Fruchtgenussrecht vor.*

*Der Geschenknehmer ***KGM*** anerkennt diesen Vorbehalt des Fruchtgenussrechts der Geschenkgeberin und verpflichten sich zur Duldung des Fruchtgenussrechts.*

****KGM*** bestellt die ihm nunmehr gehörige Liegenschaft ***Adr1***, ***Q*** ***5*** für das Fruchtgenussrecht zur dinglichen Haftung und bewilligt zur Sicherstellung die Einverleibung der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechts gemäß Inhalt und Umfang dieses Vertragspunkts Frau ***AEP*** ob dieser Liegenschaft im Grundbuch.“*

II.

****KGM*** verzichtet darauf, die im Punkt I. näher bezeichnete Liegenschaft ohne Zustimmung Geschenkgeberin Frau ***AEP*** zu belasten oder zu veräußern. ***KGM*** räumt daher der Geschenkgeberin Frau ***AEP*** in Ansehung dieser Liegenschaft ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB ein.*

*Geschenkgeberin Frau ***AEP*** nimmt das zu ihren Gunsten eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot an.*

****KGM*** bewilligt die Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB für Frau ***AEP*** ob der Immobilie in ***5*** ***Q***, ***Adr1***.*

[...]

3. Vereinbarung vom 17.9.2015

Mit Vereinbarung vom 17.9.2015 (VertragserrichterNotar Dr. ***M***), abgeschlossen zwischen der Geschenkgeberin Frau ***EP*** und dem Bf wurde auszugsweise Folgendes vereinbart:

*„1. Die Geschenkgeberin hat dem Geschenknehmer mit dem in Ablichtung angeschlossenen Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 (Beilage ./1) die Liegenschaft KG ***890*** ***XY*** EZ ***2*** mit der Grundstücksadresse ***5*** ***Q***, ***Adr1*** geschenkt. Gemäß dem in Ablichtung angeschlossenen Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 (Beilage ./2) hat sich die Geschenkgeberin das Fruchtgenußrecht vorbehalten und hat der Geschenknehmer der Geschenkgeberin ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt. Die symbolische Übergabe des Schenkungsobjekts ist am 24.12.2014 durch Übergabe der Schlüssel und der Verwaltungsunterlagen (insbesondere Baupläne, Grundsteuerbescheide, Versicherungspolizze) an den Geschenknehmer erfolgt. Zum Zweck der Verbücherung bekräftigen die Geschenkgeberin und der Geschenknehmer diese Verträge vom 24.12.2014.*

2. Mit Adoptionsvertrag vom 14.6.2014 hat die Geschenkgeberin den Geschenknehmer als Wahlkind angenommen. Diese Annahme an Kindes Statt wurde mit Beschluß des BG Hietzing vom ***DAT***, ***GZ***, bewilligt. Gemäß § 364c ABGB kann das der Geschenkgeberin eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot somit einverleibt werden

3. Die Geschenkgeberin und der Geschenknehmer erteilen sohin ihre Einwilligung, daß ob der Liegenschaft KG ***890*** ***XY*** EZ ***2*** nachstehende Grundbuchseintragungen erfolgen:

- a) Die Einverleibung des Eigentumsrechts für ***KM***, geb. ***DAT***.
 - b) Die Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes für ***EP***, geb. ***DAT***.
 - c) Die Einverleibung des Fruchtgenußrechts für ***EP***, geb. ***DAT***.
- [...]

4. Unbedenklichkeitsbescheinigung vom 11.7.2016

Am 11.7.2016 stellte die belangte Behörde die Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 160 Abs. 1 BAO zum Schenkungsvertrag, Nachtrag und Vereinbarung vom 24.12.2014 mit ***EP*** zur Vorlage an das Bezirksgericht aus.

5. Vereinbarung vom 4.5.2017

Mit notariell beglaubigter Vereinbarung (Vertragserrichter Notar Dr. ***M***) vom 4.5.2017, geschlossen zwischen 1. Frau ***AEP*** (auch ***EP***), und 2. dem Bf wurde auszugweise Folgendes vereinbart:

„ 1. Präambel

Die Liegenschaft EZ. ***2*** Gb. ***890*** ***XY*** mit den Grundstücken ***1/1***, ***2/1***, ***3*** und ***4/1*** mit einer Gesamtfläche von 3788 m² steht zur Gänze im Eigentum von ***EP***, geb. ***DAT***. Die im Grundbuch angeführte ***EP***, geb. ***DAT***, ist mit der Geschenkgeberin ***AEP***, geb. ***DAT***, ident. Mit Schenkungsvertrag vom 24.12.2014, Beilage ./1, bzw. Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 24.12.2014, Beilage ./2, hat Frau ***AEP*** die ihr gehörige Liegenschaft EZ. ***2*** Gb. ***890*** ***XY*** an Herrn ***KGM*** unentgeltlich übertragen, wobei Herr ***KGM*** Frau ***AEP*** ob dieser Liegenschaft ein Fruchtgenussrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt hat.

Mit Vereinbarung vom 17.09.2015, Beilage ./3, haben die Vertragsparteien die vorbezeichneten Schenkungsverträge vom 24.12.2014 bekräftigt und ihre Einwilligung erteilt, dass ob der Liegenschaft EZ. ***2*** Gb. ***890*** ***XY***:

- a) Die Einverleibung des Eigentumsrechts für ***KGM***, geb. ***DAT***,
- b) Die Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes für ***AEP***, geb. ***DAT***,
- c) Die Einverleibung des Fruchtgenussrechtes für ***AEP***, geb. ***DAT***, erfolgt.

*Die Vertragsparteien sind in der Vereinbarung vom 17.09.2015 unvollständig angeführt, und zwar: ,***EP***' statt ,***AEP***' sowie ,***KM***' statt ,***KGM***'. Da diese irrtümliche Namensanführung vom Grundbuchsgericht BG Hietzing bemängelt wurde, schließen die Vertragsparteien nachstehende Erklärung ,Aufsandungserklärung'.*

2. Erklärung

Die Vertragsparteien bekräftigen nochmals die vorbezeichneten und dieser Vereinbarung als Beilagen angeschlossenen Urkunden und erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung zur

- a) Einverleibung des Eigentumsrechts für ***KGM***, geb. ***DAT***,*
 - b) Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbot für ***AEP***, geb. ***DAT***,*
 - c) Einverleibung des Fruchtgenussrechtes für ***AEP***, geb. ***DAT***, ob der Liegenschaft*
- EZ. ***2*** Gb. ***890*** ***XY***.**

[...]"

6. Nachtrag zur Vereinbarung vom 4.5.2017 vom 25.9.2017

Der Nachtrag zur Vereinbarung vom 4.5.2017 (Vertragserrichter Notar Dr. ***M***), abgeschlossen zwischen 1) Frau ***AEP*** (auch ***EP***), geboren am ***DAT***, ***5*** ***Q***, ***Adr1***, im Folgenden Geschenkgeberin genannt und 2) dem Bf, im Folgenden Geschenknehmer genannt, hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Präambel

*Mit Vereinbarung vom 04.05.2017 samt Beilagen (Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 und Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 24.12.2014) hat Frau ***AEP*** die ihr gehörige Liegenschaft EZ. ***2*** Gb. ***890*** ***XY*** an Herrn ***KGM*** unentgeltlich übertragen, wobei Herr ***KGM*** Frau ***AEP*** ob dieser Liegenschaft ein Fruchtgenussrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt hat.*

Die Vertragsparteien halten einvernehmlich fest, dass seinerzeit Gegenstand der vorbezeichneten Verträge auch die der Geschenkgeberin zur Gänze gehörigen Liegenschaften, und zwar:

- 1. EZ. ***41*** Gb. ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:**
****5/1***, Baufl. (10) und Gärten (10) mit insgesamt 427 m²
 SW 22,*
- 2. EZ. ***42*** Gb. ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:**
****5/2*** Gärten (10) mit 420 m²*
- 3. EZ. ***43*** Gb. ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:**
****6/1*** Gärten (10) mit 502 m²*
- 4. EZ. ***44*** Gb. ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:**
****6/2*** Gärten (10) mit 590 m²*
- 5. EZ. ***46*** Gb. ***890*** ***XY*** mit den Grundstücken:**

7/1 Gärten (10) mit 162 m²

7/2 Gärten (10) mit 662 m²

6. **EZ.** ***47*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit den Grundstücken:

5/3 Baufl. (10) und Gärten (10) mit insgesamt 262 m²

5/4 Gärten (10) mit 233 m²

6/3 Gärten (10) mit 286 m²

7. **EZ.** ***48*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:

8 Gärten (10) mit 1101 m²

waren, diese im Vertrag irrtümlich nicht angeführt wurden, jedoch in der Natur auch an den Geschenkenehmer übergeben worden sind.

II.

Die Vertragsparteien erklären, dass auch die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes und Belastungs- und Veräußerungsverbot Grundstücken zu Gunsten der Geschenkgeberin

AEP vom Vertragswillen umfasst war, jedoch irrtümlich ebenfalls nicht angeführt wurde.

III.

Die Vertragsparteien berichtigen daher die Vereinbarung vom 04.05.2017 samt Beilagen (Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 und Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 24.12.2014) insofern, dass die Erklärung Punkt 2. wie folgt zu lauten hat:

„2. Erklärung

Die Vertragsparteien bekräftigen nochmals die vorbezeichneten und dieser Vereinbarung als Beilagen angeschlossenen Urkunden und erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung zur

a) Einverleibung des Eigentumsrechts für ***KGM***, geb. ***DAT***,

b) Einverleibung des Belastungs- und V Polsterer, geb. ***DAT***,

c) Einverleibung des Fruchtgenussrecht ***DAT***,

ob der Liegenschaft EZ. ***2*** Gb. ***890*** ***XY***.

Weiters schenkt und übergibt Frau ***AEP*** hiemit zur Gänze an Herrn ***KGM***, und Letzterer übernimmt zur Gänze in sein Eigentum die der Geschenkgeberin jeweils gehörigen Liegenschaften:

1. **EZ.** ***41*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:

5/1 Baufl. (10) und Gärten (10) mit insgesamt 427 m² ***SW*** 22,

2. **EZ.** ***42*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:

5/2 Gärten (10) mit 420 m²

3. **EZ.** ***43*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:

6/1 Gärten (10) mit 502 m²

4. **EZ.** ***44*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück:

6/2 Gärten (10) mit 590 m²

5. **EZ.** ***46*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit den Grundstücken:

7/1 Gärten (10) mit 162 m²

7/2 Gärten (10) mit 662 m²

6. **EZ.** ***47*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit den Grundstücken:

5/3 Bauf. (10) und Gärten (10) mit insgesamt 262 m²

5/4 Gärten (10) mit 233 m²

6/3 Gärten (10) mit 286 m²

7. **EZ.** ***48*** **Gb.** ***890*** ***XY*** mit dem Grundstück: Gärten (10) mit 1101 m²

samt den darauf errichteten Baulichkeiten,

und zwar mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Geschenkgeberin die

Schenkungsobjekte bisher selbst besessen und benützt hat oder zu besitzen und zu benützen berechtigt war.

Die Geschenkgeberin erteilt ihre Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes ob den vorbezeichneten Grundstücken zur Gänze für den Geschenknehmer ***KGM***.

Die Geschenkgeberin ***AEP*** behält sich an den Schenkungsobjekten das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor. Der Geschenknehmer ***KGM*** anerkennt diesen Vorbehalt des Fruchtgenussrechts der Geschenkgeberin und verpflichtet sich zur Duldung des Fruchtgenussrechts. Herr ***KGM*** bestellt die ihm nunmehr gehörigen Grundstücke

5/1, ***5/2***, ***6/1***, ***6/2***, ***7/1***, ***7/2***, ***5/3***, ***5/4***, ***6/3*** und ***8*** je Gb. ***890*** ***XY*** für das Fruchtgenussrecht zur dinglichen Haftung und bewilligt zur Sicherstellung die Einverleibung der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechts gemäß Inhalt und Umfang dieses Vertragspunktes für Frau ***AEP*** ob diesen Liegenschaften im Grundbuch.

Weiters verzichtet Herr ***KGM*** darauf, die vorbezeichneten Grundstücke ***5/1***, ***5/2***, ***6/1***, ***6/2***, ***7/1***, ***7/2***, ***5/3***, ***5/4***, ***6/3*** und ***8*** je Gb. ***890*** ***XY*** ohne Zustimmung der Geschenkgeberin ***AEP*** zu belasten oder zu veräußern.

Herr ***KGM*** räumt daher der Geschenkgeberin ***AEP*** in Ansehung dieser Liegenschaften ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB ein.

Die Geschenkgeberin ***AEP*** nimmt das zur ihren Gunsten eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot an.

Herr ***KGM*** bewilligt die Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungverbotes gem. § 364c ABGB für Frau ***AEP*** ob den Grundstücke ***5/1***, ***5/2***, ***6/1***, ***6/2***, ***7/1***, ***7/2***, ***5/3***, ***5/4***, ***6/3*** und ***8*** je Gb. ***890*** ***XY***.

Steuerhinweise

Für Zwecke der Steuerbemessung wird erklärt und festgehalten, dass:

a) die vertragsgegenständlichen Liegenschaften in der seinerzeit errichteten Vereinbarung vom 04.05.2017 samt Beilagen (Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 und Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 24.12.2014) nicht mitbewertet wurden,

*b) die Bemessungsgrundlage Zur Berechnung der Grunderwerbsteuer für die Liegenschaften EZZ. ***41***, ***42***, ***43***, ***44***, ***46***, ***47*** und ***48*** je Gb. ***890*** ***XY*** unter Heranziehung des Bodenwertes für Liegenschaften, dessen Verdreifachung und Vervierfachung mit dem Hochrechnungsfaktor für die Gemeinde ***Q*** (***XY***) sowie des Gebäudewertes auf Grund der Bestimmung der Grundstückswertverordnung 2016 zu ermitteln ist.
[...]"*

Der Errichter des Schenkungsvertrages vom 24.12.2014 und des Zusatzes zum Schenkungsvertrages vom 24.12.2014 war Dr. ***N***. Bei den späteren Vereinbarungen trat Dr. ***M*** als Vertragserrichter auf.

Der Auszug aus dem Grundkataster der Stadt ***Q*** stellt sich wie folgt dar

[...]

Die Adresse der EZ ***41*** (***5/1***), ist im Grundbuch mit „***SW***“ ausgewiesen.

Die Geschenkgeberin wohnt nach wie vor an der Adresse ***Adr1***, ***5*** ***Q***.

Der Wille der Parteien im Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages vom 24.12.2014 ist lediglich auf die Übertragung der Liegenschaft EZ ***2*** KG ***890*** ***XY*** gerichtet.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz/Koran, BAO⁷ § 167 Rz 8 mwN).

Unter Berücksichtigung vorstehender Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Mit Schenkungsvertrag vom 24.12.2014 ist das Eigentum an der die Liegenschaft „***Adr1***“ übertragen worden. Im Vertrag wurde hinsichtlich der Liegenschaft weder die Einlagezahl noch die Katastralgemeinde angegeben. In der Vereinbarung vom 17.9.2015 wurde erstmals die Einlagezahl (EZ ***2***) und die Katastralgemeinde (KG ***890*** **XY***) angegeben und die Einwilligung zur Grundbuchseintragung erteilt.

In der Vereinbarung vom 4.5.2017 wurde in der Präambel die Liegenschaft mit der Angabe der Einlagezahl, der diesbezüglichen Parzellennummern (***1/1***, ***2/1***, ***3*** und ***4/1***) und der Katastralgemeinde präzisiert. Weiters wurde in dieser Vereinbarung die vom Grundbuch bemängelte Namensführung in der Vereinbarung vom 17.9.2015 saniert und seitens der Vertragsparteien nochmals die dieser Vereinbarung angeschlossenen Urkunden bekräftigt und die ausdrückliche Einwilligung zur Grundbuchseintragung erteilt.

Strittig ist im konkreten Fall der Gegenstand der Schenkung vom 24.12.2014, da mit Nachtrag vom 25.9.2017 weitere Einlagezahlen angeführt wurden und der Bf einen Zusatz zum Schenkungsvertrag vermeint.

Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll (VwGH 24.5.1991, 89/16/0068). Grundsätzlich ist sohin in Fällen der Unklarheit, was Gegenstand der Schenkung ist, der Wille der vertragsschließenden Parteien von Bedeutung, wobei aber dann, wenn der offenkundige Sachverhalt eindeutig die Verwirklichung des erklärten Willens der Parteien rechtlich nicht zulässt, dieser bei der Frage des Schenkungsgegenstandes nicht beachtet werden kann (VwGH 23.9.1985, 85/15/0171; VwGH 24.5.1991, 89/16/0068).

Die Auslegung eines Urkundeninhaltes ist Rechtsfrage und nicht Tatfrage, wenn die maßgeblichen Feststellungen über den Urkundeninhalt nicht aus zusätzlichen Beweismitteln, sondern aus der Urkunde allein getroffen werden. Nur die Feststellung der Willenserklärungen der Parteien ist Tatsachenfeststellung (VwGH 5.9.2009, 2008/02/0108).

Mangels Deutlichkeit der Schenkungsurkunde vom 24.12.2014, ist anhand zusätzlicher Beweismittel (zusätzliche Urkunden, Vereinbarungen, etc) festzustellen, was der Wille der Vertragsparteien im Hinblick auf den Gegenstand der Schenkung im Zeitpunkt der Schenkung war.

Erstmals mit Nachtrag vom 25.9.2017 wurde ausgeführt, dass Gegenstand der seinerzeitigen Schenkung auch andere Liegenschaften gewesen seien. Dabei handelt es sich um 7 zusätzliche Einlagezahlen (EZ ***41***, EZ ***42***, EZ ***43***, EZ ***44***, EZ ***46***, EZ ***47*** und EZ ***48***) mit insgesamt 10 Grundstücken.

Anhand der im Schenkungsvertrag angeführten Adresse der Liegenschaft ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts entgegen der Ansicht des Bf nicht ersichtlich, dass alle Einlagezahlen gemeint waren, liegen doch zB die EZ ***41***, EZ ***42***, EZ ***44*** und EZ ***48***

nicht einmal an der im Vertrag angeführten Adresse. Dies ist auch aus dem Auszug des Baugrunderkaster ***Q*** zur Adresse ***Adr1***, ***5*** ***Q*** klar erkennbar. Im Grundbuch ist darüber hinaus lediglich die EZ ***2*** mit dieser Adresse angeführt.

Auch anhand des Nachtrags vom 17.9.2016 ist erkennbar, dass lediglich die EZ ***2*** als Gegenstand des Schenkungsvertrages in Betracht kommen kann. Wenn wie vom Bf vorgebracht alle Einlagezahlen übergeben werden hätten sollen, hätte bereits im Nachtrag vom 17.9.2015 und erstmaliger schriftlicher Anführung der Einlagezahl wohl erkannt werden müssen, dass 7 andere Einlagezahlen im Vertrag vergessen worden sind anzuführen. Spätestens bei erstmaliger Anführung der Einlagezahlen hätte alle Einlagezahlen angeführt werden müssen, die (vermeintlich) Gegenstand der Schenkung sein hätten sollen. Wie die belangte Behörde im Vorlagebericht ausführt, erscheint es unglaublich, dass von insgesamt 14 Grundstücken bzw. 8 Einlagezahlen im Vertrag nur 4 Grundstücke mit einer Einlagezahl angeführt werden und auf die restlichen Grundstücke „vergessen“ wird.

Dass als Vereinbarung zwischen dem Bf und der Geschenkgeberin die Bezeichnung „Nachtrag zur Vereinbarung vom 4.5.2017“ (und demzufolge als Vereinbarung zur Schenkung vom 24.12.2014) gewählt wurde, ist dem Umstand der günstigeren Besteuerung im Jahr 2014 geschuldet.

Eine Schenkung des gesamten Grundstückes hätte aus Grunderwerbsteuerlicher Sicht im Jahr 2014 eine geringere Steuerlast nach sich gezogen, da bis zum 31.12.2015 die Bemessungsgrundlage bei begünstigten Erwerbsvorgängen vom Dreifachen des Einheitswertes zu berechnen gewesen wäre. Diesbezüglich ist nachvollziehbar, dass der Bf die Besteuerung der Einlagezahlen aus dem Nachtrag zur Vereinbarung bereits im Jahr 2014 bevorzugen würde. Die Neuregelungen traten gemäß § 18 Abs 2p GrEStG 1987 mit 1.1.2016 in Kraft und sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden.

Zu den Vorlageantrag beigelegten eidesstattlichen Erklärungen ist anzumerken, dass es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten (vgl. VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Zu der Erklärung von Mag. ***Z*** ist zunächst anzumerken, dass Herr Mag. ***Z*** Notarsubstitut des Notars Dr. ***M*** ist. Errichter des Schenkungsvertrags vom 24.12.2014 war jedoch Dr. ***N***. Die Erklärung stützt sich deshalb auch lediglich auf Aussagen der Vertragsparteien, und kann sich nicht auf eigene Wahrnehmungen beziehen.

Es ist daher als erwiesen anzunehmen, dass Gegenstand des Schenkungsvertrages vom 24.12.2014 nur die Liegenschaft „***Adr1***“ (EZ ***2***) war und mit Nachtrag vom 17.9.2017 weitere Liegenschaften übertragen worden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Mit dem StrefG 2015/16 wurde die Grunderwerbsteuer umfangreich geändert. Bei Übertragungen von Immobilien innerhalb der Familie wird nunmehr gemäß § 4 GrEStG 1987 der Grundstückswert (statt bisher der dreifache Einheitswert) als Bemessungsgrundlage herangezogen. Darüber hinaus ist gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 bei unentgeltlichen Erwerben der Stufentarif heranzuziehen.

Nach der Übergangsbestimmung des § 18 Abs 2p GrEStG 1987 sind die den Streitgegenständlichen Fall betreffenden Neuregelungen auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden.

Im Abgabenrecht ist grundsätzlich jene Rechtslage anzuwenden, die im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides für den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches gilt (vgl. *Mairinger/Twardosz*, Die maßgebende Rechtslage im Abgabenrecht – Teil I, ÖStZ 2007, 16 (17)).

Gemäß § 8 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

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

Eine Grundstücksschenkung stellt ein „anderes Rechtsgeschäft“ iS des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 dar, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Die Schenkung iS des bürgerlichen Rechtes ist ein Vertrag, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen (§ 938 ABGB; vgl. VwGH 7.9.1989, 88/16/0022; 8.2.1990, 89/16/0180, 24.5.1991; 89/16/0068; 14.10.1991, 90/15/0084; 27.5.1999, 96/16/0038).

Ein Schenkungsvertrag kommt nur durch die übereinstimmende Willenserklärung des Schenkers und Beschenkten zu Stande, die Sache ohne Gegenleistung und auch nicht als Erfüllung einer Verbindlichkeit zu überlassen (OGH 21.11.1979, 3 Ob 123/79, NZ 1980, 128; VwGH 28.3.1996, 94/16/0254); dabei entscheidet über die Frage der Unentgeltlichkeit grundsätzlich der Parteiwille. Schenkungsabsicht ist für die Schenkung begriffswesentlich. Sie besteht in der Absicht einer unentgeltlichen, somit auf keine Gegenleistung und freiwilligen (freigebigen), auch nicht durch sittliche Pflicht verlangten Leistung (vgl. VwGH 15.11.1990, 90/16/0192, 0193 und 17.2.2000, 99/16/0187).

Die Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes knüpfen in der Hauptsache an die äußere

zivil- bzw formalrechtliche Gestaltung an (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039) und leiten daraus abgabenrechtliche Folgen ab (VwGH 21. 5. 1976, 1753/74).

Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll (VwGH vom 24.5.1991, 89/16/0068).

Das Gesetz bindet die Steuerpflicht an den Erwerb des Rechtstitels zur Übereignung und damit 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). Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgetan haben.

Bei einem Verpflichtungsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf die Übertragung des Eigentumsrechtes erwirbt.

In Fällen der Unklarheit, was Gegenstand der Schenkung gewesen ist, ist der Wille der vertragschließenden Parteien von Bedeutung (vgl VwGH vom 23.9.1985, 85/15/0171).

Aufgrund der durchgeführten Beweiswürdigung wurde durch das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass mit gegenständlichem Nachtrag zur Vereinbarung mit Datum 25.9.2017 **erstmalig** das Eigentum an weiteren Liegenschaft übertragen werden sollte.

Mit dieser Vereinbarung wurde erstmals vertraglich eine Vereinbarung über die streitgegenständlichen Grundstücke getroffen, weshalb diesbezüglich ein Anspruch auf Übereignung begründet wurde. Der Erwerbsvorgang wurde demzufolge nach dem 31.12.2015 verwirklicht.

Da die Vereinbarung erst im Jahr 2017 getroffen wurde, setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer zu Recht gemäß § 7 Abs 2 lit a GrEStG 1987 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung fest.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die im vorliegenden Fall strittige Frage, was Gegenstand des Schenkungsvertrages vom 24.12.2014 ist, ist eine dem Zivilrecht zuzuordnende Vorfrage iSd § 116 BAO, die vom Bundesfinanzgericht nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen ist. Der Verwaltungsgerichtshof ist zur Fällung grundlegender Entscheidungen auf dem Gebiet des Zivilrechts nicht berufen, sodass die Auslegung zivilrechtlicher Normen auch keine erhebliche Rechtsfrage im Sinn des Art 133 Abs 4 B-VG begründen kann, solange den Verwaltungsgerichten dabei keine krasse Fehlentscheidung unterlaufen ist (vgl VwGH 29.1.2021, Ra 2020/01/0243; 29.1.2021, Ra 2020/05/0252). Eine derartige Unvertretbarkeit ist in der Regel dann auszuschließen, wenn die Verwaltungsgerichte eine zivilrechtliche Vorfrage im Einklang mit der Rechtsprechung der Obersten Gerichtshofes gelöst haben (vgl VwGH 3.7.2020, Ra 2020/14/0006, Rn 41, mwN). Eine vom VwGH zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG liegt somit gegenständlich insoweit nicht vor.

Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 18. August 2023