

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF-Adr***, über die Beschwerde vom 12. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. November 2022 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF-StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

GG hat mit **Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 14.3.2016**, im Folgenden auch kurz als Schenkungsvertrag bezeichnet, seiner Ehegattin ***Gattin*** unter anderem das Grundstück ***f*** in ***Stadt*** geschenkt. Für den Fall, dass die Geschenknehmerin vor ihrem Ehegatten versterben sollte, tritt der Stiefsohn ***BF***, geboren am TT.MM.1973 und zugleich leiblicher Sohn der Geschenknehmerin, in die Rechtsposition seiner Mutter ein. Am TT.MM.2016 ist Frau ***Gattin*** verstorben.

Mit Nachtrag vom 27.7.2021 haben ***GG*** und ***BF*** hinsichtlich des obigen Schenkungsvertrages vereinbart, dass dieser nicht erst mit dem Ableben von ***GG***, sondern bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Nachtrages, wirksam werden soll, sodass das genannte Grundstück - gegen Übernahme des auf der Liegenschaft sichergestellten Kredites - sofort in das Eigentum von ***BF*** übergeht.

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer (GrESt) wird die Rechtsmeinung vertreten, dass jene gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung kämen, die im Jahr 2016 gegolten haben.

Der vertragserrichtende Notar hat das Rechtsgeschäft zur Erfassungsnummer (ErfNr.) ***ErfNr*** beim Finanzamt angezeigt.

Im Zuge der Abgaben Bemessung hat der Notar mit Mail vom 28.9.2022 in rechtlicher Hinsicht ausgeführt:

*„Der gegenständliche Schenkungsvertrag auf den Todesfall, der hier schon zu Lebzeiten des Geschenkgebers in Kraft gesetzt wird, wurde zu einem Zeitpunkt abgeschlossen, zu dem Herr ***GG*** und seine Gattin verheiratet waren. ***BF*** war zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses sohin der Stiefsohn von ***GG***. Der Umstand, dass zwischenzeitig Frau ***Gattin*** verstorben ist, ändert daran meines Erachtens nichts, weil das Verwandtschaftsverhältnis zum Vertragsschlusszeitpunkt maßgeblich ist und mit Eintritt des Todes bzw. hier mit Unterzeichnung des Nachtrages der Vertrag auch rückwirkend auf den Vertragsschlusszeitpunkt (bei dem ja das Verwandtschaftsverhältnis bestand) in Kraft gesetzt wird, sodass die landwirtschaftlichen Teile der Liegenschaft mit dem Einheitswert zu besteuern seien.*

Ich habe zu dieser Rechtsfrage einiges an Recherche angestellt, aber keine abweichende Meinung gefunden. In der Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, habe ich aber viele Meinungen zur Frage des anzuwendenden Rechts gefunden, wenn aufschiebend bedingte bzw. befristete Verträge nach bzw. nach Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 abgeschlossen bzw. wirksam wurden. Und hier ist der einheitliche Tenor, dass bei aufschiebend bedingten bzw. befristeten Verträgen, welche vor dem StRefG 2015/2016 abgeschlossen wurden, aber erst danach wirksam wurden, die alte Rechtslage anzuwenden ist, weil diese Verträge eben rückwirkend auf den Vertragsschlusszeitpunkt wirksam werden.“

GrEst-Bescheid vom 11.11.2022

Schließlich hat das Finanzamt betreffend den Nachtrag vom 27.7.2021 die GrEst für den Erwerb des Grundstückes ****f**** durch ***BF*** in Höhe von 54.627,50 € festgesetzt. Begründend führt das Finanzamt aus:

„Das Verwandtschaftsverhältnis des Geschenkgebers zum Geschenknehmer endete mit dem Tod der Gattin des Geschenkgebers, zugleich Mutter des Geschenknehmers am TT.MM.2016. Der Nachtrag zum Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 14.3.2016, abgeschlossen am 27.7.2021 ist als neue rechtsgeschäftliche Vereinbarung betreffend der Übertragung der Liegenschaften zu qualifizieren. Für die Schenkung auf den Todesfall gibt es im Zivilrecht Kriterien, die erfüllt sein müssen, daher kann der gegenständliche Nachtrag nicht als Zusatzvereinbarung zum ursprünglichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall gewertet werden.“

Beschwerde vom 12.12.2022

Dagegen hat ***BF***, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., die gegenständliche Beschwerde erhoben, weil das Finanzamt bei der Festsetzung der GrEst das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Herrn ***GG*** und dem Bf. (als seinen Stiefsohn) nicht berücksichtigt hat.

„Der Personenkreis des § 26a GGG umfasst expressis verbis (und über die Bestimmung des § 364c ABGB hinaus) auch Stiefkinder

Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall nur die leibliche Mutter des Bf., nicht aber Herr ***GG*** verstorben ist und daher das Stiefelternerhältnis zu diesem nach wie vor aufrecht ist (und entgegen der Auffassung des FA nicht mit dem Tod der leiblichen Mutter endete), führt ein Erlass des BMVRDJ, welcher gemäß dem einleitenden Absatz einen Auslegungsbehelf zum GGG darstellt, ausdrücklich aus, dass im Geltungsbereich des § 26a GGG bislang keine mit § 364c ABGB vergleichbare Rechtsprechung existiert, wonach die Begünstigung des § 26a GGG dem (ehemaligen) Stiefkind nach der Scheidung des leiblichen Elternteiles und dem Stiefelternteil oder dem Tod des Stiefelternteiles nicht mehr zukommen würde und dass die Praxis teilweise die Begünstigung auch bei ehemaligen Stiefkindern anerkennt (siehe Rz 29). Dies bedeutet, dass selbst wenn das Stiefelternerhältnis durch den Tod der leiblichen Mutter beendet worden wäre, was ausdrücklich bestritten wird, die Begünstigung in der Praxis anerkannt wird und aus Gleichbehandlungsgründen (siehe dazu noch unten) auch anerkannt werden muss.

Die zu § 364c ergangene Rechtsprechung kann deswegen nicht auf § 26a GGG übertragen werden, weil sich § 26a GGG im Wesentlichen nur hinsichtlich des Personenkreises mit § 364c ABGB deckt (richtigerweise sogar darüber hinaus geht) und beide Bestimmungen einen völlig unterschiedlichen Zweck verfolgen: § 364c ABGB regelt die dingliche Wirkung eines im Grundbuch eingetragenen Belastungs- und Veräußerungsverbot (siehe Rz 13 des vorzitierten Erlasses des BMVRDJ) und ist ein höchstpersönliches Recht: ausschließlicher Zweck des § 26a GGG ist dagegen die Definition des begünstigten Personenkreises. Während daher im Geltungsbereich des § 364c ABGB einer Auflösung des Stiefkindverhältnisses deswegen eine entscheidende Bedeutung zukommt, weil das Belastungs- und Veräußerungsverbot des § 364c ABGB als höchstpersönliches Recht mit dem Tod erlischt (und damit wiederum die - praktisch wichtige - freie Verfügbarkeit des Liegenschaftseigentümers bewirkt), ist § 26a GGG eine rein steuerliche (und nicht höchstpersönliche) Begünstigung des darin angeführten Personenkreises. Im Übrigen wäre eine im Erlass des BMVRDJ geschilderte Praxis, nur „teilweise“ die Begünstigung auch bei ehemaligen Stiefkindern anzuerkennen (vergleiche Rz 29) gleichheitswidrig, weil keine sachliche Rechtfertigung für eine ungleiche Behandlung gleicher Fälle ersichtlich ist.

Unstrittig ist nach dem Erlass des BMVRDJ jedenfalls, dass „Liegenschaftsübertragungen, die unmittelbar durch den Tod des Stiefelternteils bewirkt werden (Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung auf den Todesfall), noch im Familienverband des § 26a GGG erfolgen. Bei solchen Vorgängen kann nicht davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt des Erwerbes das Stiefkindverhältnis bereits beendet war. Die Begünstigung kann also in einem solchen Fall gewährt werden“ (siehe Rz 30). Im gegenständlichen Fall liegt gerade eine Schenkung auf den Todesfall vor, bei dem eine Liegenschaftsübertragung im Familienverband des § 26a GGG erfolgt ist. Der Nachtrag vom 27.7.2021 ändert nichts an der bereits mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 14.3.2016 erfolgten Schenkung. Was bereits geschenkt ist, kann nicht nochmals geschenkt werden. Der Nachtrag nimmt ausdrücklich Bezug auf den „seinerzeitigen“ Schenkungsvertrag und knüpft an diesen an, indem er diesen vorzeitig, dh. vor dem Ableben von Herrn ***GG***, in Kraft setzt. Gerade dies wurde von den Vertragsparteien auch in Punkt Fünftens des Nachtrages ausdrücklich festgehalten.

Beim Nachtrag handelt es sich somit - entgegen der Ansicht des FA - gerade nicht um eine „neue rechtsgeschäftliche Vereinbarung betreffend der Übertragung der Liegenschaften“, sondern um eine auf dem ursprünglichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall beruhende Vollzugsvereinbarung, und zwar sowohl objektiv, weil der Nachtrag isoliert betrachtet – dh.

ohne Bezugnahme auf den Schenkungsvertrag auf den Todesfall - weder eine Liegenschaftsschenkung noch eine -übertragung bewirken könnte, als auch nach dem im Nachtrag (insbesondere in dessen Punkten Erstens, Viertens und Fünftens) zum Ausdruck kommenden Parteiwillen.“

Beschwerdevorentscheidung vom 10.5.2023

Das Finanzamt hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und seine im Bescheid vertretene Rechtsansicht zusätzlich wie folgt begründet:

„Die Familienverhältnisse werden gemäß § 44 ABGB durch den Ehevertrag gegründet. Sofern die Ehe beendet ist - etwa durch Scheidung oder Tod - werden dadurch auch durch eine Ehe begründete Familienverhältnisse, wie etwa ein Stiefkindverhältnis zwischen Stiefvater und Stiefsohn, beendet. Wenn zwei Personen eine Ehe schließen, von denen mindestens eine schon ein Kind hat, trifft der Stiefelternteil keine direkte Entscheidung „für das Kind“. Da das Stiefkindverhältnis aus dem aufrechten Bestand einer Ehe zwischen Stiefelternteil und leiblichem Elternteil resultiert, wird das Stiefkindverhältnis auch durch den Tod des leiblichen Elternteiles beendet. Überträgt daher nach dem Tod des leiblichen Elternteils der frühere Stiefelternteil ein Grundstück an das frühere Stiefkind, liegt mangels aufrechter Stiefkindeigenschaft kein Erwerb im Familienverband vor (vgl. 3.1.3. der Information des BMF vom 4.12.2017, BMF-010206/0094- IV/9/2017). Das Verwandtschaftsverhältnis des Stiefvaters (Übergeber) zum Stiefsohn (Erwerber) endete mit dem Tod der Gattin des Übergebers, zugleich Mutter des Erwerbers, am TT.MM.2016. Da der Erwerber der Sohn der vom Übergeber im Erwerbszeitpunkt verstorbenen Frau (und nicht der leibliche Sohn des Übergebers) war, ist gegenständlich somit keine Übertragung im begünstigten Personenkreis gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG erfolgt.

*Mit Vereinbarung vom 27.7.2021 haben die Vertragsteile ***GG*** und ***BF*** ein neues Rechtsgeschäft abgeschlossen, da ein Grundstückserwerb unter Lebenden erfolgt. Es handelt sich dabei nicht um eine Schenkung auf den Todesfall, zumal bereits zu Lebzeiten und mit Unterfertigung des Nachtrages eine Liegenschaftsübertragung an ***BF*** erfolgen soll. Mit dem Tod der leiblichen Mutter des Bf. am TT.MM.2016 ist das Stiefkindverhältnis des Erwerbers zum Übergeber erloschen. Im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld liegt kein Erwerb im Sinne des § 26a GGG vor.“*

Am 7.6.2023 hat der Bf. unter Verweis auf die vorgebrachten Argumente die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt.

Am 26.1.2024 hat das Finanzamt die Beschwerde vorgelegt und ergänzt, beim Erwerb durch nicht gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG begünstigten Personenkreis sei für die land-und forstwirtschaftlichen Grundstücke der gemeine Wert, einbekannt mit 364.494,15 € und für das Grundvermögen der Grundstückswert, berechnet mit 1,474.862,89 € maßgebend. Es liege ein teilentgeltlicher Vorgang vor, weshalb der entgeltliche Teil mit 3,5 % von der Gegenleistung und der unentgeltliche Teil mit dem Stufentarif zu bemessen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit **Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 14.3.2016** hat ***GG***, geboren am TT.MM.1940, die ihm gehörige Landwirtschaft ***Ldw*** (Liegenschaften, ***EZ x***, Grundstücke ***b***, ***d***, ***c***, ***e***, ***f***, und ***EZ y***, Grundstück ***a***, ***GB***) unter Verzicht auf jeden Widerruf und unter Beitritt seines Stiefsohnes ***BF***, geboren am TT.MM.1973, seiner Ehegattin ***Gattin*** geschenkt (Punkt Zweitens 1.). In Punkt Zweitens 2. des Notariatsaktes schenkt und übergibt ***GG***, für den Fall, dass die Geschenknehmerin vor ihrem Ehegatten versterben sollte, die Liegenschaften unentgeltlich auf seinen Todesfall an den Stiefsohn ***BF*** (zugleich Sohn der Geschenknehmerin). In Punkt Zweitens 3. stimmen ***Gattin*** und ***BF*** vorab einer Veräußerung der Grundstücke ***a***, ***b*** und ***c*** durch ***GG*** zu. Letzterer sei berechtigt, den Erlös aus den Verkäufen zu behalten und nach seinem Gutdünken zu verwenden.

Am TT.MM.2016 ist Frau ***Gattin***, die leibliche Mutter des ***BF***, verstorben.

Am 27.7.2021 haben ***GG*** und ***BF*** den gegenständlichen **Nachtrag zum Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 14.3.2016** (im Folgenden kurz Nachtrag) errichtet und darin im Wesentlichen die folgenden Regelungen getroffen:

Erstens: Vorbemerkungen

*Aufgrund des Vorversterbens von ***Gattin*** tritt Vertragspunkt „Zweitens 2.)“ des oben genannten Schenkungsvertrages auf den Todesfall in Kraft, laut welchem der Sohn von ***Gattin***, ***BF***, für den Fall des Vorversterbens seiner Mutter als Geschenknehmer in deren Rechtsposition eintritt.*

*In Vertragspunkt „Zweitens 3.)“ des seinerzeitigen Schenkungsvertrages auf den Todesfall haben die Vertragsparteien vereinbart, dass ***GG*** berechtigt ist, die Grundstücke ***a***, ***b*** und ***c*** oder Teile davon jederzeit zu veräußern und den Erlös aus diesen Verkäufen zu behalten und nach seinem Gutdünken zu verwenden. ***Gattin*** wie auch ***BF*** haben dieser Veräußerung vorweg zugestimmt und sich verpflichtet, über Verlangen entsprechende Zustimmungserklärungen in der zu ihrer Gültigkeit notwendigen Form zu unterfertigen.*

Zweitens: Klarstellungen und Vertragsänderung

*Die Vertragsparteien kommen hiermit überein, dass die drei in Vertragspunkt „Erstens“ genannten Grundstücke ***a***, ***b*** und ***c*** - wie damals bereits vorgesehen - aus dem seinerzeitigen Schenkungsvertrag auf den Todesfall „herausgelöst“ werden, sodass diese bei Eintritt der Rechtswirksamkeit des Vertrages nicht in das Eigentum von ***BF*** übergehen.*

Weiters vereinbaren die Vertragsparteien, dass zwei weitere Grundstücke, nämlich Grundstück

****d*** und ***e*** aus dem obgenannten Schenkungsvertrag auf den Todesfall herausgelöst werden. Auch diese Grundstücke gehen sohin bei Eintritt der Rechtswirksamkeit des Vertrages nicht in das Eigentum von ***BF*** über.*

Drittens: Verbindlichkeiten ...

[***BF*** übernimmt den pfandrechtlich auf den Vertragsliegenschaften sichergestellten, mit 808.925,45 € aushaftenden, Kredit.]

Viertens: Wirksamkeit Schenkungsvertrag auf den Todesfall

*Die Vertragsparteien vereinbaren weiters, dass der obgenannte Schenkungsvertrag auf den Todesfall nicht erst mit dem Ableben von ***GG*** wirksam wird, sondern bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Nachtrages, sodass die Liegenschaft ***EZ x*** mit Ausnahme der Grundstücke ***b*** und ***c*** sowie der aufgrund dieses Vertrages „herausgelösten“ Grundstücke ***d*** und ***e*** mit Unterfertigung dieses Nachtrages in das alleinige Eigentum von ***BF*** übergehen. Die Liegenschaft ***EZ y*** verbleibt im Eigentum von ***GG***.*

Fünftens: Erklärungen zur Gebühren- und Steuerbemessung

Aufgrund des Umstandes, dass mit dem gegenständlichen Vertrag ein aufschiebend befristeter Vertrag, der bereits im Jahr 2016 geschlossen wurde, hiermit in Kraft gesetzt wird, kommen hinsichtlich der Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr jene gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung, die im Jahr 2016 gegolten haben.

Durch Einsicht in das Grundbuch hat das BFG ergänzend erhoben, dass ***GG*** die Grundstücke ***a*** und ***b*** mit Schenkungsvertrag vom 5.2.2021 seinem Enkel ***Enkel*** geschenkt und die Grundstücke ***c***, ***d*** und ***e*** mit Kaufvertrag vom 19.8.2021 außerbücherlich der ***GG GmbH***, ***FN***, verkauft hat.

Der vertragserrichtende Notar hat den Nachtrag zur ErfNr. ***ErfNr*** angezeigt und dabei die GrEst für die Übertragung des Grundstückes ***f*** nach der Pauschalwertmethode ausgehend von einem Grundwert von 35.462,96 € und einem Gebäudewert von 1.098.606,43 € zunächst in Höhe von 29.942,43 € bekannt gegeben.

Über Ersuchen des Finanzamtes hat er ergänzt, dass ***GG*** aufgrund von Zerwürfnissen mit ***BF*** das Wohnrecht hinsichtlich der bisher von ihm bewohnten Wohnung im Haus ***Str***, Grundstück ***f***, nicht wie vertraglich vereinbart bis 31.3.2023 ausgeübt habe, sondern bereits seit vergangenem Jahr an einer anderen Adresse wohne. Der im Nachtrag genannte Kredit sei aufgrund einer weiteren Zinsenzahlung im August 2021 per Ende August 2021 nur mehr mit 808.925,45 € aushaftend gewesen.

Außerdem hat der Notar eine adaptierte Liegenschaftsbewertung übermittelt, bei der auch die landwirtschaftlich genutzten Gebäudeteile berücksichtigt wurden und ausgehend von einem Vergleichsfall als Verkehrswert 6 € für die Grünlandflächen angesetzt wurden. Damit hat sich eine GrEst von 45.688,72 € ergeben.

Mit Bescheid vom 11.11.2022 hat das Finanzamt sodann betreffend den Nachtrag vom 27.7.2021 (samt dem weiteren Nachtrag vom 17.3.2022, mit dem lediglich erklärt wurde, dass der Rechtserwerb nach dem Oö. GVG genehmigungsfrei sei) GrESt für den Erwerb des Grundstückes ****f**** durch ***BF*** in Höhe von 54.627,50 € festgesetzt:

Hierfür hat das Finanzamt an Bemessungsgrundlagen (in €) ermittelt:

	Grundwert	Gebäudewert	Grundstückswert
L+F Grundstücke 29.400 m ² , gemeiner Wert 6 €/m ²	176.400,00	188.094,15	364.494,15
Bauflächen 19.254 m ² , Bodenwert 2,1713 €	376.255,89	1,098.606,00	1,474.862,89
			1,839.357,04

Die Gegenleistung (übernommene Verbindlichkeiten) hat 808.925,45 € (44 %) betragen, sodass das Finanzamt einen teilentgeltlichen Erwerb angenommen und die GrESt wie folgt berechnet hat:

gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG		
Grundstückswert abzüglich Gegenleistung = 1,030.431,59 €	Stufentarif	26.315,11 €
gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG		
von der Gegenleistung = 808.925,45 €	3,5 %	28.312,39 €
	= GrESt	54.627,50 €

2. Rechtsgrundlagen

Die zum hier maßgeblichen Stichtag 27.7.2021 geltenden Rechtsvorschriften lauten in ihren hier maßgeblichen Teilen:

§ 4 GrEStG 1987 – Art der Berechnung

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

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

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

§ 7 Abs. 1 GrEStG 1987 - Tarif

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. ...

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

3. In allen übrigen Fällen beträgt die Steuer 3,5 %.

§ 26a Gerichtsgebührengesetz (GGG)

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

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

3. Beweiswürdigung

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. ***ErfNr*** sowie eine Einsichtnahme in die öffentlichen Bücher. Insbesondere die Bemessungsgrundlagen beruhen auf Daten, welche der Bf. selbst bekannt gegeben hat.

4. Rechtliche Beurteilung

Unbestritten war der Bf. als leibliches Kind der Ehegattin des ***GG*** dessen Stiefkind. Streitpunkt im gegenständlichen Verfahren ist ausschließlich die Rechtsfrage, ob der Bf. auch noch nach dem Tod seiner Mutter als Stiefkind im Sinne des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG gilt.

Gemäß § 40 ABGB wird die Verbindung, welche zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des andern Ehegatten entsteht, Schwägerschaft genannt. Eine Schwägerschaft besteht somit auch zu einem Stiefkind (Kind des Ehegatten).

„Das Verhältnis zwischen den Kindern und den Stiefeltern beruht auf zwei Tatsachen, nämlich auf der Verwandtschaft zum leiblichen Elternteil und auf der Eheschließung dieses Elternteiles mit einem Dritten, der dadurch Stiefvater bzw. Stiefmutter wird. Stiefkinder sind mit dem Stiefelternteil daher durch Schwägerschaft (§ 40 ABGB) verbunden (vgl. Kommentar Arnold/Bodis zu § 7 GrEStG, Rz 21).“

Hinsichtlich der Schwägerschaft vertritt der OGH in ständiger Rechtsprechung ganz allgemein den Grundsatz, dass das Schwägerschaftsverhältnis mit der Auflösung der begründenden Ehe, etwa durch den Tod des leiblichen Elternteils, endet, sofern das Gesetz nichts anderes anordnet (zuletzt **OGH 5Ob55/21f vom 27.9.2021**).

Aufgrund dieses grundlegenden Verständnisses von Schwägerschaft geht auch die Literatur für den Bereich der GrESt davon aus, dass nach Auflösung der Ehe (eingetragenen Partnerschaft) das ehemalige Stiefkind nicht mehr unter den begünstigten Personenkreis des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG fällt, weshalb auf dessen Erwerbe vom ehemaligen Stiefelternteil die Begünstigung des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. c GrEStG nicht zur Anwendung kommt (vgl. Kommentar Arnold/Bodis zu § 7 GrEStG, Rz 22).

Unter Berufung auf eine Mitteilung des zuständigen BMJ vertritt auch das BMF, dass das Stiefkindverhältnis durch den Tod des leiblichen Elternteils beendet wird, da die Schwägerschaft nur aus dem aufrechten Bestand einer Ehe zwischen Stiefelternteil und leiblichem Elternteil resultieren kann; überträgt daher nach dem Tod des leiblichen Elternteils der frühere Stiefelternteil ein Grundstück an das frühere Stiefkind, liegt mangels aufrechter Stiefkindeigenschaft kein Erwerb im Familienverband vor (vgl. BMF Information vom 4.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017 3.1.3.)

Wenn der Bf. somit zunächst vermeint, das Stiefkindverhältnis zu ***GG*** sei nach wie vor aufrecht, weil nur die leibliche Mutter des Bf. nicht aber sein Stiefvater verstorben sei, ist dies jedenfalls nicht haltbar.

Das weitere Beschwerdevorbringen stützt sich im Wesentlichen auf einen Erlass des BMVRDJ, welcher deshalb in seinem hier maßgeblichen Teil widergegeben wird:

Richtlinien zum Gebühren- und Einbringungsrecht vom 20.9.2019, BMVRDJ-Z18.100TP9/0016-I 7/2019

C. Begünstigungen nach § 26a GGG für Familien oder Unternehmen

20. Gemäß § 40 ABGB ist die Schwägerschaft die Verbindung zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des anderen Ehegatten. Schwägerschaft besteht auch zwischen einem eingetragenen Partner und den Verwandten des anderen eingetragenen Partners (§ 43 Abs. 3 EPG). Damit sind mit einer Person einerseits die Ehegatten (eingetragenen Partner) ihrer Kinder und Eltern (in gerader Linie) verschwägert und andererseits auch die Eltern und Kinder (in gerader Linie) ihres Ehegatten (eingetragenen Partners). Eine Schwägerschaft in gerader Linie besteht somit auch zu einem Stiefkind (Kind des Ehegatten oder eingetragenen Partners), weshalb es einer gesonderten Erwähnung des Stiefkindes in der dritten Fallgruppe des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG eigentlich nicht bedürfte.

23. Die Frage, ob die Schwägerschaft mit der Auflösung der ihr zugrundeliegenden Ehe erlischt, ist nicht im Gesetz geregelt. Die Rechtsprechung steht auf dem Standpunkt, dass Stiefkinder mit Beendigung der die Schwägerschaft vermittelnden Ehe nicht mehr zum Kreis der in § 364c letzter Satz ABGB genannten Personen zu zählen sind (RIS-Justiz RS0130578, RS0124550). Dies wird daher auch für die Begünstigung nach § 26a GGG vertreten. Zur Übertragung an Stiefkinder bei Tod oder Auflösung der Ehe oder eingetragenen Partnerschaft siehe Rz 29 ff.

Übertragung an Stiefkinder nach Beendigung der Ehe bzw. Auflösung der eingetragenen Partnerschaft

*29. Der OGH hat 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. **Wird dies auch für die Auslegung des § 26a GGG vertreten (Rechtsprechung dazu existiert bislang nicht), so kommt die Begünstigung dem (ehemaligen) Stiefkind nach der Scheidung des leiblichen Elternteiles und dem Stiefelternteil oder dem Tod des Stiefelternteiles nicht mehr zu.** Allerdings erkennt die Praxis teilweise die Begünstigung auch bei ehemaligen Stiefkindern an. Dagegen bestehen aus Sicht des Bundesministeriums für Verfassung, Reformen, Deregulierung und Justiz keine Einwände.*

Der Erlass wirft die Frage auf, ob durch Auslegung des § 26a GGG auch „ehemalige“ Stiefkinder in den begünstigten Personenkreis einbezogen werden könnten.

Hierfür muss aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang der Gesetzesbestimmung der objektive Wille des Gesetzgebers erforscht werden; zu diesem Zweck stehen einander ergänzend die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegungsmethode zur Verfügung.

Auch wenn der reine Wortsinn des § 26a GGG auch ehemalige Stiefkinder umfassen könnte, gilt es zu bedenken, dass die Bestimmung die Begünstigung nur während **aufrechter** Ehe, Partnerschaft, Lebensgemeinschaft oder im zeitlichen Naheverhältnis nach deren Beendigung gewährt. Dies legt nahe, dass auch von diesen Bindungen abgeleitete familiäre Beziehungen (Schwägerschaft) nicht anders zu beurteilen sind. Durch die Aufnahme der Stiefkinder in den begünstigten Personenkreis gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG sollte lediglich der zum Stichtag tatsächlich bestehende Familienverband erweitert werden. Eine Rechtsauslegung, wonach auch ehemalige Stiefkinder stets die Begünstigung erhalten sollen, wäre zu extensiv und systemwidrig.

Nach Ansicht des Bf. könne die zu § 364c ABGB ergangene Rechtsprechung deshalb nicht auf § 26a GGG übertragen werden, weil beide Bestimmungen einen völlig anderen Zweck verfolgen. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Ausnahmebestimmung des § 364c ABGB lt. OGH der Möglichkeit der Erhaltung des Familienbesitzes dient und die Erweiterung des Angehörigenkreises durch § 26a GGG lt. den Erläuterungen zur Regierungsvorlage eine Übergabe des Familienvermögens erleichtern soll. Das BFG hat diesbezüglich schon einmal die Auffassung vertreten, dass § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 durchaus analog zu § 364c ABGB ausgelegt werden kann, da beide Bestimmungen der Begünstigung der Erhaltung des Familienbesitzes dienen (BFG vom 19.10.2021, RV/5100781/2020). Es sei noch erwähnt, dass sich der Bf. selbst widerspricht, indem er einerseits die Vergleichbarkeit der Regelungsbereiche bestreitet und dann wiederum „eine gleiche Behandlung gleicher Fälle“ einfordert. Selbst eine Auslegung des § 26a GGG dahingehend, dass ein ehemaliges Stiefkind bei einem Zusammenhang zwischen der Übertragung der Liegenschaft und der Beendigung der Schwägerschaft im Einzelfall begünstigt sein könnte, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da aufgrund der Zeitdifferenz von 5 Jahren und der Tatsache von Zerwürfnissen zwischen Geschenkgeber und Bf. der erforderliche, unmittelbare Zusammenhang gegenständlich nicht gegeben ist.

Wenn die Praxis in Zusammenhang mit Gerichtsgebühren teilweise auch ehemalige Stiefkindverhältnisse anerkennt, so kommt dem für das gegenständliche Abgabenverfahren keine Bedeutung zu.

Nicht zuletzt vermeint der Bf., der Übereignungsanspruch sei bereits mit Schenkung auf den Todesfall entstanden, bei der eine Liegenschaftsübertragung im Familienverband des § 26a GGG erfolgt sei. Der Nachtrag vom 27.7.2021 ändere daran nichts, was bereits geschenkt sei, könne nicht nochmals geschenkt werden, der Nachtrag setze den seinerzeitigen Schenkungsvertrag lediglich vorzeitig, dh. vor dem Ableben des Geschenkgebers in Kraft.

Das BFG teilt diese Rechtsansicht nicht, sondern folgt dem Finanzamt, welches einen Grundstückserwerb unter Lebenden verwirklicht sieht, weil die Vertragsteile mit dem Nachtrag vom 27.7.2021 ein neues Rechtsgeschäft abgeschlossen haben.

Bei der Anwendung des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 handelt es sich um eine Begünstigungsbestimmung für die Übertragung bzw. den Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen innerhalb eines bestimmten Personenkreises. 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). Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld sobald ein Rechtsgeschäft den Anspruch auf Übereignung begründet.

Für die Verwirklichung des GrESt Tatbestandes ist die zivilrechtliche Betrachtung relevant. Durch die Änderung des Rechtsgrundes bzw. Entstehungsgrundes des Anspruchs liegt eine Novation gemäß § 1376 ABGB vor (vgl. BFG 18.8.2023, RV/7105511/2019). Eine Änderung des Rechtsgrundes ist dann gegeben, wenn der primäre Leistungsinhalt und nicht bloß eine Nebenbestimmung geändert wird. Der neue Vertrag muss mit dem alten noch „wohl bestehen“ können (vgl. OGH 3.12.2003, 7 Ob 214/03).

Zu einem mit dem gegenständlichen Fall vergleichbaren Sachverhalt, bei dem der Schenkungsvertrag auf den Todesfall mit Vereinbarung in einen Übergabsvertrag umgewandelt wurde, hat der Oberste Gerichtshof (**OGH 24.11.1994, 20b581/94**) die Auffassung vertreten:

*„Eine Novation im Sinne des § 1376 ABGB ist die Umänderung des Schuldverhältnisses, die in der Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes einer Forderung besteht. Eine Änderung des Rechtsgrundes liegt vor, wenn der Entstehungsgrund des Anspruchs geändert wird (SZ 44/179; ecolex 1991, 17 ua.). ... Wenngleich ein derartiger Übergabsvertrag auch Elemente des Schenkungsvertrages enthalten kann, ist der Rechtsgrund eines derartigen Vertrages doch ein anderer als der einer reinen Schenkung auf den Todesfall. **Die Ansicht der Beklagten, es liege eine bloße Vorverlegung des Fälligkeitszeitpunktes vor, ist schon allein deshalb unzutreffend, weil dann, wenn das geschenkte Gut unter Lebenden übergeben wird, eben eine Schenkung auf den Todesfall nicht mehr vorliegen kann. ...**“*

Die Argumentation des Bf. geht daher insofern ins Leere, als die Liegenschaftsübertragung nicht unmittelbar durch den Tod des Stiefelternteils (durch Schenkung auf den Todesfall) bewirkt worden ist, sondern auslösend für den Rechtsträgerwechsel, auf den das GrEStG abstellt, eine Schenkung unter Lebenden gewesen ist.

Das Finanzamt hat daher in seinem Bescheid vom 11.11.2022 bei der GrESt-Bemessung zu Recht ein Stiefkindverhältnis im Sinne der §§ 4 Abs. 1 Satz 2 GrEStG und 7 Abs. 1 Z 1 lit. c GrEStG iVm. § 26a Abs. 1 Z 1 GGG zwischen ***GG*** und ***BF*** (als dessen Stiefsohn) nicht berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlagen und die Art der Berechnung sind unstrittig.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

5. 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 eine Rechtsprechung zu der Frage fehlt, ob unter Stiefkind im Sinne des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG auch ein ehemaliges Stiefkind nach dem Tod des leiblichen Elternteils zu verstehen ist, wurde die ordentliche Revision zugelassen.

Linz, am 22. April 2024