

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Muhri & Werschitz Partnerschaft von Rechtsanwälten GmbH, Neutorgasse 47, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 23. Mai 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. April 2017, StNr. 001, ErfNr. 002 betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Herr X, der Onkel des Beschwerdeführers (Bf.), verstarb am 3. September 2014. Er war Alleineigentümer der Liegenschaften EZ 1 und 2 KG A und EZ 3 und 4 KG B, die vom Finanzamt unter AZ 11 (forstwirtschaftlicher Betrieb) mit einem Einheitswert von 27.397,66 € und unter AZ 22 (Einfamilienhaus) mit einem Einheitswert von 2.034,84 € bewertet waren.

Mittels Beschluss des Bezirksgerichtes XY vom 22. Dezember 2014 wurde die Verlassenschaft dem erbl. Neffen, dem Bf., als Alleinerben eingewantwortet. Der Beschluss wurde mit 2. Februar 2015 rechtskräftig. In der Niederschrift vom 4. Dezember 2014 beauftragte der Bf. den als Gerichtskommissär fungierenden Notar mit der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und beantragte die Optionsmöglichkeit nach § 18 GrEStG, wonach die Grunderwerbsteuer hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke vom dreifachen Einheitswert berechnet werden solle.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2015 wurde der rechtskräftige Einantwortungsbeschluss und die Niederschrift dem Finanzamt zur weiteren Veranlassung angezeigt. In weiterer Folge wies das Finanzamt den Bf. darauf hin, dass er als Neffe des Erblassers nicht zum Begünstigtenkreis des Familienverbandes zähle und der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei, weshalb der Bf. mehrmals ersucht wurde, den gemeinen Wert der Liegenschaften bekanntzugeben.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2017 vertrat der Vertreter des Bf. die Ansicht, dass sich aus der Bestimmung des § 4 GrEStG ergebe, dass der in § 26 a Abs. 1 Z 1 GGG genannte Personenkreis, der auch den Neffen nennt, zum sogenannten "Familienverband" gehöre. Daraus werde abgeleitet, dass nicht der gemeine Wert, sondern der Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei.

Mit Schreiben vom 24. März 2017 wurde bekanntgegeben, dass aus advokatorischer Vorsicht eine Verkehrswertberechnung der gegenständlichen Liegenschaften veranlasst worden sei, die noch vorgelegt würde. Der Vertreter gehe jedoch davon aus, dass § 7 Abs. 1 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 verfassungswidrig sei. Zum Stichtag, der für den Anfall der Grunderwerbsteuer maßgeblich sei, sei hinsichtlich der Eintragungsgebühren § 26 a Abs. 1 Z 1 GGG bereits einschlägig gewesen, wobei auch Neffen genannt seien. Soweit es die Eintragungsgebühr betreffe, sei daher vom (dreifachen) Einheitswert auszugehen. Die aktuelle Fassung des § 4 GrEStG, die mit 1.1.2016 in Kraft getreten sei, referenziere genau auf jene Bestimmung des GGG. Daraus folge, dass (nunmehr) auch der Neffe als begünstigter Personenkreis angesehen werde. Eine zum Zeitpunkt des auf den Bf. anwendbaren Stichtages vorzunehmende Differenzierung stelle sich als unsachlich dar.

Sodann wurde ein Gutachten eines allg. beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt, wonach der Verkehrswert der ca. 141 ha großen Liegenschaften (forstwirtschaftliche Grundflächen und Bauflächen) zum 3. September 2014 1,380.000 € beträgt.

Mit Bescheid vom 27. April 2017 schrieb das Finanzamt Grunderwerbsteuer nach § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG in Höhe von 3,5 % von 1,380.000 €, also 48.300 €, vor. Begründet wurde dies damit, dass der Erblasser nach dem 31.5.2014 verstorben sei und die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 4 GrEStG am 2.2.2015 entstanden sei, weshalb das GrEStG in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 anzuwenden sei. § 18 (2p) GrEStG besage, dass eine Option in das GrEStG idF des BGBl. I Nr. 118/2015, nur möglich sei, wenn die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 entstanden sei, was gegenständlich nicht der Fall sei.

Mit Beschwerde vom 23. Mai 2017 wurde diese Vorschreibung angefochten. Begründet wurde die Beschwerde damit, dass das Finanzamt eine verfassungswidrige Gesetzesbestimmung angewendet habe.

Ausgeführt wurde ua:

"1. Zur Historie des Grunderwerbsteuergesetzes:

Die Art der Berechnung der Grunderwerbsteuer ist im § 4 GrEStG 1987 geregelt. Soweit es sich dabei um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt, findet sich in § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 eine spezielle Regelung, die seit dem Inkrafttreten mehrfach novelliert wurde.

1.1. § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG in der Form BGBl. I Nr. 135/2009

In der, bis 30.05.2014 (Anm.: gemeint 31.5.2014) geltenden Fassung des § 4 GrEStG wird bestimmt, dass die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen ist, wenn ein land-

und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, den eingetragenen Partner, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird, wobei dies auch beim Erwerb durch Erbanfall durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird, Geltung hat.

1.2. § 4 Abs. 2 Z 2 lit a GrEStG in der Form BGBl. I Nr. 36/2014

Mit Bundesgesetzblatt I Nr. 36/2014 wurde § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG dahingehend geändert, dass bei Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken die Steuer vom Einheitswert zu berechnen ist und zwar (unter anderem) beim Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, beim Erwerb durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis.

Aufgrund der Übergangsbestimmungen (§ 18 Abs 2 n GrEStG) ist diese Bestimmung erst auf Erwerbsvorgängen anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 verwirklicht wurden; nur dann, wenn der Erblasser nach dem 31.05.2014 und vor dem 01.01.2015 verstorben ist, kann der Steuerschuldner erklären, dass die Besteuerung (bereits) nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF BGBl I, Nr. 36/2014 der genannten Bestimmung erfolgen solle.

Wesentliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit der begünstigten Berechnung der Grunderwerbsteuer ist jedoch, dass der Erwerb des Grundstücks durch den, in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis erfolgt. Die Bestimmung des § 7 Abs. 1 und 2 GrEStG in der Fassung BGBl. I Nr. 36/2014 nimmt hier eine taxative Aufzählung vor, wobei

- der Ehegatte*
- der eingetragene Partner*
- der Lebensgefährte, sofern diese einen gemeinsamen Wohnsitz haben (oder hatten)*
- ein Elternteil*
- ein Kind*
- ein Enkelkind*
- ein Stiefkind*
- ein Wahlkind sowie*
- ein Schwiegerkind*

genannt ist. Der Neffe ist in dieser Aufzählung nicht angeführt.

1.3. § 4 Abs. 2 Z 2 lit a GrEStG in der Form BGBl. I Nr. 118/2015

Mit Bundesgesetzblatt I Nr. 118/2015 wurde § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG erneut dahingehend geändert - diese Bestimmung ist mit 01.01.2016 in Kraft getreten - dass die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert zu berechnen ist, wenn die Übertragung des Grundstücks an den, in § 26 a Abs. 1 Z 1 GGG, BGBl. I Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung angeführten Personenkreis erfolgt.

In eben jenem § 26 a Abs. 1 Z 1 GGG sind - neben den zuvor in § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG genannten Personen - auch Geschwister, Nichten und Neffen des Überträgers genannt. § 26 a Abs. 1 GGG ist bereits mit 01.01.2013 in Kraft getreten, sodass in den 3 Kalenderjahren zwischen Inkrafttreten der Bestimmung des § 26a Abs. 1 GGG mit 01.01.2013 und jener des § 4 Abs. 2 GrEStG mit 01.01.2016 insofern eine unsachliche Ungleichbehandlung der Geschwister, Neffen und Nichten dahingehend vorliegt, als die Eintragungsgebühr aufgrund der Anwendbarkeit des GGG und Einbeziehung eben jener Personen in den begünstigten Personenkreis vom 3-fachen Einheitswert erfolgte, während die Grunderwerbsteuer für die identen Erwerbsvorgänge bei diesem Personenkreis vom Verkehrswert zu berechnen war.

Diese Ungleichbehandlung ist sachlich nicht gerechtfertigt und damit verfassungswidrig.

2. Die angewendete gesetzliche Bestimmung ist verfassungswidrig:

2.1. Wie bereits dargestellt, ist die Bestimmung des § 26 a Abs. 1 GGG, wonach neben Ehegatten, Lebensgefährten und Kindern auch Geschwister, Nichten und Neffen zum begünstigten Personenkreis gezählt werden, mit 01.01.2013 in Kraft getreten, während die Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers erst mit 01.01.2016 auch in den Kreis der begünstigten Personen nach dem GrEStG (durch Verweis auf § 26a Abs 1 GGG) einbezogen wurden.

Dies bedeutet, dass - wie im gegenständlichen Fall - an denselben Tatbestand unterchiedliche Rechtsfolgen geknüpft werden, indem die Eintragungsgebühr für den identen Erwerbsvorgang vom Einheitswert, die Grunderwerbsteuer jedoch vom Verkehrswert der Liegenschaften zu berechnen wäre.

Eine Rechtsgrundlage entspricht nur dann dem Gleichheitsgrundsatz des Artikel 7 Abs. 1 B-VG sowie Artikel 2 StGG, wenn an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen geknüpft werden (vgl. VfSlG 9297), es sei denn, eine Ungleichbehandlung wäre nach objektiven Gesichtspunkten sachlich gerechtfertigt.

2.2. Eine derartige sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung ist nicht gegeben. Sinn und Zweck des erweiterten Angehörigenkreises des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG ist die Erleichterung der Übergabe des Familienvermögens, nämlich gerade auch dann, wenn dies in gerader Linie - wie in gegenständlicher Verlassenschaftssache - nicht möglich ist. Damit wird nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage zu § 26a GGG vor allem der Situation Rechnung getragen, dass der Überträger selbst für den Generationenwechsel in der Familie keine Nachkommen zur Verfügung hat und deshalb an seine Geschwister oder deren Kinder übergeben möchte.

Auch aus den erläuternden Bemerkungen zum BGBl. I Nr. 26/2014, mit dem § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG nunmehr insofern geändert wurde, als auch hier auf den Personenkreis in § 26a GGG verwiesen wird, ist dieser Erleichterungsgedanke herauszulesen, wonach im Interesse der Verwaltungsökonomie und der Einfachheit für selbstberechnende Parteienvertreter die schon in Geltung stehende Regelung des § 26a GGG übernommen werden solle.

Eine sachliche Rechtfertigung, dass ein- und derselbe Erwerbsvorgang gebühren- bzw. steuertechnisch einmal nach Einheitswert und einmal nach Verkehrswert berechnet wird, ist nicht gegeben und ist es vielmehr auf eine Nachlässigkeit des Gesetzgebers zurückzuführen, dass die einschlägige Bestimmung des Grunderwerbsteuergesetzes nicht mit jener des Gerichtsgebührengesetzes gleichgeschaltet wurde.

Vor diesem Hintergrund ist tatsächlich von einer Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG in der Form BGBl. I Nr. 36/2014 auszugehen und ist der nunmehr beschwerdegegenständliche Bescheid, da er sich auf eine verfassungswidrige Gesetzesbestimmung stützt, als rechtswidrig zu betrachten."

Es wurde beantragt, das Bundesfinanzgericht möge den angefochtenen Bescheid abändern und die Grunderwerbsteuer vom 3-fachen Einheitswert der Grundstücke berechnen oder in eventu den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung an das Finanzamt zur Erlassung eines neuen Bescheides aufheben. Gleichzeitig wurde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Am 11. Dezember 2017 wurde ein Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof gestellt, der mit Beschluss vom 18. Jänner 2018 zurückgewiesen wurde (Fr 017/16/0020).

Die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 19. Dezember 2017 wies das Begehren ab. Verwiesen wurde im Wesentlichen darauf, dass im Abgabenrecht der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben gelte und die Wirkung einer Gesetzesänderung Sachverhalte, die vor dem In-Kraft-Treten eines neuen Gesetzes verwirklicht worden sind, nicht zu ergreifen vermöge, außer wenn der Gesetzgeber eine Rückwirkung anordne.

Der Bf. stellte daraufhin einen Vorlageantrag und führte zur Begründung aus:

*" Die Beschwerdevorentscheidung ist sowohl inhaltlich als auch formal rechtswidrig. In ihrer knappen Entscheidung - sie besteht aus nur einem (!) Absatz - geht sie nicht auf die Beschwerdegründe ein und verweist bloß auf mehrere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes. Mit keinem Wort geht die Behörde auf die geltend gemachte Verfassungswidrigkeit, die aus einer Ungleichbehandlung **ein und desselben** Personenkreises, nämlich nahe Angehörige im GGG und im GrestG besteht, ein. Beide Gesetze sind Grundlage für die entstandene Steuer- und Gebührenschuld des Antragsstellers und wird er in beiden Gesetzen **unterschiedlich** behandelt, wobei eine gravierend nachteilige Behandlung im GrestG vorliegt, da die erstinstanzliche Behörde von einer Steuerschuld auf Basis des Verkehrswertes anstatt des Einheitswertes ausgeht.*

Würde der Antragssteller die Steuerschuld tatsächlich bezahlen müssen, so würde es einen schweren finanziellen Nachteil bzw. die Zerschlagung der landwirtschaftlichen Liegenschaft bedeuten, ein Umstand den der Gesetzgeber genau vermeiden wollte, damit Erbhöfe im ländlich benachteiligten Raum erhalten und nicht nach angetretener Verlassenschaft aufgegeben werden müssen, da die Steuerschuld nicht finanzierbar ist.

Der Antragssteller hat lediglich aus Vorsichtsüberlegungen ein Gutachten eingeholt und wurde der Verkehrswert der betreffenden Liegenschaften seitens des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen mit € 1,380.000 festgelegt und basierend darauf dem nunmehrigen Beschwerdeführer nunmehr gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 die Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 48.300 vorgeschrieben.

Dadurch, dass die belangte Behörde auf den gegenständlichen Sachverhalt eine verfassungswidrige Gesetzesbestimmung angewandt hat, leidet der angefochtene Bescheid an Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes. Die Behörde ist auf den geltend gemachten Beschwerdegrund mit keinem Wort eingegangen.

In § 26 a Abs 1 Z 1 GGG sind - neben den zuvor in § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG genannten Personen - auch Geschwister, Nichten und Neffen des Überträgers genannt. § 26 a Abs 1 GGG ist bereits mit 01.01.2013 in Kraft getreten, sodass in den 3 Kalenderjahren zwischen Inkrafttreten der Bestimmung des § 26a Abs 1 GGG mit 01.01.2013 und jener des § 4 Abs 2 GrEStG mit 01.01.2016 insofern eine unsachliche Ungleichbehandlung der Geschwister, Neffen und Nichten dahingehend vorliegt, als die Eintragungsgebühr aufgrund der Anwendbarkeit des GGG und Einbeziehung eben jener Personen in den begünstigten Personenkreis vom 3-fachen Einheitswert erfolgte, während die Grunderwerbsteuer für die identen Erwerbsvorgänge bei diesem Personenkreis vom Verkehrswert zu berechnen war.

Diese Ungleichbehandlung ist sachlich nicht gerechtfertigt und damit verfassungswidrig. Die angewendete gesetzliche Bestimmung ist daher verfassungswidrig."

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde darauf verwiesen, dass die Beurteilung, ob eine gesetzliche Bestimmung verfassungswidrig ist, nicht dem Finanzamt obliegt, und die Anwendung der Normen so lange zu erfolgen hat, solange sie in Geltung stehen. Darüber hinaus könne die Einführung einer Begünstigungsbestimmung oder die Ausweitung dieser ab einem bestimmten Stichtag nicht verfassungswidrig sein. Die Einführung einer steuerlichen Begünstigung für den Familienkreis ab einem gewissen Zeitpunkt liege im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

In der mündlichen Verhandlung vom 25. Oktober 2018 äußerte sich der Vertreter des Bf. wie in seinen Schriftsätzen und die Vertreterin des Finanzamtes nahm dazu wie im Vorlagebericht Stellung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Onkel des Bf., der Erblasser, ist am 3. September 2014 verstorben. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes XY vom 22. Dezember 2014 wurde dem Bf. als Alleinerben die Verlassenschaft eingewantwortet. Dieser Beschluss wurde mit 2. Februar 2015 rechtskräftig. Die Verlassenschaft beinhaltete ua. Grundstücke (EZ 1 und EZ 2 KG A, EZ 3 und EZ 4 KG B), die mit den zuletzt festgestellten Einheitswerten von 2.034,84 € (Einfamilienhaus) und 27.397,66 € (forstwirtschaftlicher Betrieb) bewertet waren. Der

Verkehrswert dieser Liegenschaften betrug zum Todeszeitpunkt lt. einem Gutachten eines allg. beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen 1,380.000 €.

Im gegenständlichen Fall ist § 8 Abs. 4 GrEStG 1987 gemäß § 18 Abs. 2m GrEStG 1987 in der ab 1. Juni 2014 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 36/2014 anzuwenden: "Bei Erwerben durch Erbanfall entsteht die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung und bei Erwerben durch Vermächtnis mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetz, BGBl. I Nr. 111/2003, in der jeweils geltenden Fassung."

Damit ist die Steuerschuld am 2. Februar 2015 entstanden und ist das GrEStG in der Fassung der Novelle BGBl. I Nr. 36/2014 anzuwenden.

§ 4 GrEStG 1987 in dieser Fassung lautet auszugsweise:

"(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

(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;

b) bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.

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;

b) bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften;

d) bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:

a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;

b) beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird."

§ 7 GrEStG 1987 in der Fassung BGBl. I Nr. 36/2014 lautet auszugsweise:

"(1) Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:

1. durch den Ehegatten, 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 2 v.H.,

2. a) durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe 2 v.H.,

b) durch einen eingetragenen Partner von dem anderen eingetragenen Partner bei Aufteilung partnerschaftlichen Gebrauchsvermögens und partnerschaftlicher Ersparnisse anlässlich der Auflösung oder Nichtigerklärung der eingetragenen Partnerschaft 2 v.H.

3. durch andere Personen 3,5 vH."

§ 18 GrEStG enthält im Abs. 2m und 2n nicht nur Bestimmungen zum Inkrafttreten der Regelungen dieser Novelle, sondern räumt in bestimmten Fällen die Möglichkeit ein, die Besteuerung nach einer anderen (zumeist nach der vorherigen) Rechtslage zu verlangen.

Die Bestimmungen des § 18 (2m) und (2n) GrEStG 1987 lauten:

"(2m) § 3 Abs. 1 Z 2, 7, 8 und 9, § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1, 3 und 4, §§ 6 und 7 und § 8 Abs. 4 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 36/2014 sind auf alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2014 verwirklicht werden oder für die die Steuerschuld oder ein Erhebungsgrund für die Steuer nach dem 31. Mai 2014 entsteht. Wurde der Erwerbsvorgang vor dem 1. Juni 2014 verwirklicht oder ist der Erblasser vor dem 1. Juni 2014 verstorben, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach § 4 Abs. 2 und §§ 6 und 7, jeweils in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014, erfolgen soll.

(2n) § 4 Abs. 2 Z 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 36/2014 ist auf alle Erwerbsvorgänge betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 verwirklicht werden oder für die die Steuerschuld oder ein Erhebungsgrund für die Steuer nach dem 31. Dezember 2014 entsteht. Wurde der

Erwerbsvorgang nach dem 31. Mai 2014 und vor dem 1. Jänner 2015 verwirklicht oder ist der Erblasser nach dem 31. Mai 2014 und vor dem 1. Jänner 2015 verstorben, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach § 4 Abs. 2 Z 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 36/2014 erfolgen soll. Wurde der Erwerbsvorgang vor dem 1. Juni 2014 verwirklicht oder ist der Erblasser vor dem 1. Juni 2014 verstorben, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach § 4 Abs. 2 und §§ 6 und 7 jeweils in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014 erfolgen soll."

Ab Aufhebung der maßgeblichen Bestimmungen im Erbschaftssteuergesetz erfolgt die Besteuerung von Erwerben von Todes wegen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sowie von anderen Grundstücken im Rahmen des Grunderwerbsteuergesetzes. Die Bemessungsgrundlage in einem solchen Fall war seit dem SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, nach § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1987 iZm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 grundsätzlich der dreifache Einheitswert oder der nachgewiesene geringere gemeine Wert. Auf eine familiäre Nahebeziehung zum Erblasser kam es dabei nicht an, lediglich bei den Steuersätzen nach § 7 GrEStG wurde folgender Personenkreis steuerlich begünstigt: Ehegatte, eingetragener Partner, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind, Schwiegerkind.

Nur im Sonderfall - der gegenständlich ohnedies nicht zum Tragen kommenden - land- und forstwirtschaftlichen Übergabe zur Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers nach § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 war der einfache Einheitswert gemäß § 6 Abs. 1 lit a GrEStG 1987 anzusetzen, wenn es sich bei dem Übernehmer um jemanden aus dem oben angeführten Personenkreis handelte. Diese Regelungen galten bis zum 31. Mai 2014.

Infolge des aufhebenden Erkenntnisses des VfGH vom 27.11.2012, G 77/12, bezüglich des § 6 GrEStG 1987, kam es zu Neuregelungen durch die GrEStG-Novelle BGBl. I Nr. 36/2014. Die Änderungen stellten nunmehr grundsätzlich darauf ab, ob der Erwerbsvorgang innerhalb des "Familienverbandes" erfolgt oder außerhalb. Innerhalb des "Familienverbandes" war im Zeitraum 1.6. bis 31.12.2014 als Bemessungsgrundlage bei einem Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen oder eines anderen Grundstückes von Todes wegen der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des nachgewiesenen gemeinen Werts in Ansatz zu bringen (§ 4 Abs. 2 Z 1 lit b GrEStG 1987), außerhalb des "Familienverbandes" war die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen (§ 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG 1987). Der "Familienverband" ergab sich aus § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG 1987 und umfasste folgenden Personenkreis: den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, einen Elternteil, ein Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind, Schwiegerkind. Damit wurde der "Familienverband" mit der Novelle BGBl. I Nr. 36/2014 um den Kreis der Lebensgefährten, die einen gemeinsamen Wohnsitz haben oder hatten, erweitert. Eine im Begutachtungsentwurf vorgesehene Gleichstellung mit dem erweiterten

Familienkreis des § 26a GGG, der etwa auch Geschwister, Urenkel, Nichten, Neffen und Pflegekinder umfasst, wurde mit der Regierungsvorlage wieder aufgegeben und das Gesetz ohne diese Erweiterung beschlossen (vgl. Lattner, GrEStG-Novelle – Was ändert sich, was bleibt gleich?, in SWK 17/2014, 769ff.).

Für einen todeswegigen Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes durch Personen aus dem Kreis des "Familienverbandes" sah die als lex specialis erst mit 1.1.2015 in Kraft getretene Norm des § 4 Abs. 2 Z 2 lit b GrEStG 1987 als Bemessungsgrundlage den einfachen Einheitswert vor. Dies deshalb, weil zu diesem Zeitpunkt die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens aus der Hauptfeststellung 2014 wirksam wurden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, erfolgte eine neuerliche Kehrtwendung (Fellner, Bedenken gegen die Ermittlung des neuen Grundstückswerts, SWK 2016, 144). Der Wert der Gegenleistung bleibt zwar die grundsätzliche Bemessungsgrundlage, mindestens ist aber der Grundstückswert anzusetzen. Abgesehen von Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke stellt der Grundstückswert die Bemessungsgrundlage dar bei Anteilsübertragungen und Anteilsvereinigungen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz und dem Immobilienfondsgesetz sowie bei Erwerben von Todes wegen und Erwerben unter Lebenden innerhalb des "Familienverbandes". Der "Familienverband" bindet sich dabei in den §§ 4 und 7 GrEStG an § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes an, wonach auch Nichten und Neffen zu diesem Personenkreis zählen. Lediglich bei den Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ist die Steuer in bestimmten Fällen (so auch bei Erwerben im "erweiterten Familienverband" des § 26a Abs. 1 z 1 GGG) noch vom Einheitswert zu berechnen (§ 4 Abs. 2 GrEStG nF).

Diese Novelle ist nach § 18 Abs. 2p GrEStG 1987 allerdings erst mit 1.1.2016 in Kraft getreten und sind diese Bestimmungen im gegenständlichen Fall weder anwendbar, noch besteht ein Optionsrecht, weil die Steuerschuld bereits mit 2. Februar 2015 entstanden ist.

Die Ausübung des Optionsrechtes nach § 18 Abs. 2n GrEStG 1987 kommt ebenfalls nicht in Betracht, weil es an die lex specialis des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG gebunden ist und der Bf. als Neffe des Erblassers nicht zum Personenkreis des § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 zählt.

Nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben sind die materiell-rechtlichen Bestimmungen anzuwenden, die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches in Kraft gestanden sind (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101). Der Inhalt der Abgabenschuld ergibt sich nach der im Entstehungszeitpunkt der Schuld bestehenden Rechtslage, sofern nicht anderes, etwa in einer Übergangsvorschrift, bestimmt wird (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 Rz 5b und die darin zitierte VwGH Judikatur). Bei einer Entstehung des Abgabenanspruches am 2. Februar 2015 wurde die Besteuerung des Erwerbsvorganges daher zu Recht nach den §§ 4 Abs. 2 Z 3 lit b und 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG

1987 idF BGBl. I Nr. 36/2014 vorgenommen, wobei als Bemessungsgrundlage der gemeine Wert der Grundstücke in Ansatz zu bringen war.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken ist auszuführen:

Auf Grund des Art. 18 Abs. 1 B-VG, der als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips die Bindung der gesamten Vollziehung an das Gesetz anordnet (*Legalitätsprinzip*), sind die Abgabenbehörden und das Bundesfinanzgericht zur Anwendung der streitgegenständlichen Gesetzesbestimmungen verpflichtet. Die Prüfung einer Gesetzesbestimmung auf eine eventuelle Verfassungswidrigkeit obliegt dem Verfassungsgerichtshof. Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf. werden vom Bundesfinanzgericht im Übrigen nicht geteilt.

Nach der Aufhebung des § 26 Abs. 1 und Abs. 1a Gerichtsgebührengesetzes (GGG) durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH 21.9.2011, G 34, 35/2011) wurde durch BGBl. I Nr. 1/2013 das GGG geändert und es kam zu einer Entkoppelung der Bemessungsgrundlagen mit dem GrEStG (1984 der Beilagen XXIV. GP RV, Erläuterungen). Seit dieser Novelle kam es zu einem Auseinanderfallen der Bemessungsgrundlagen für Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren, wodurch auch die vorher bestehende gemeinsame Entrichtung dieser beiden Abgaben nicht mehr möglich war. Durch diese Novelle wurde auch § 26a GGG mit Wirkung vom 1.1.2013 geändert, wonach ua für die Bemessung der Eintragungsgebühr bei Übertragung einer Liegenschaft an

- 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

der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts heranzuziehen ist.

Das Gerichtsgebührengesetz regelt die Bemessung der Eintragungsgebühr, die für eine konkrete Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung, nämlich der Tätigkeit der Gerichte, zu entrichten ist, wobei es nicht erforderlich ist, dass die Gebühr dem verursachten Aufwand entsprechen muss (VfGH 21.9.2011, G34/11; VwGH 18.9.2003, 2003/16/0040).

Das Grunderwerbsteuergesetz beinhaltet die Festsetzung einer öffentlichen Abgabe bei einem Grundstückswechsel und damit eine Rechtsverkehrssteuer. Allein schon aus dieser unterschiedlichen Zweckbestimmung der beiden Gesetze ergibt sich, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, die Bemessungsgrundlagen differenziert festzulegen, wie dies auch durch die Novelle des GGG BGBl. I Nr. 1/2013 erfolgt ist. Dem Gesetzgeber ist es von Verfassungs wegen -

außer im Fall eines Exzesses - durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (vgl. VfSlg 7864/1976, 7996/1977).

Der Bf. sieht nach der Gerichtsgebührennovelle, BGBl. I Nr. 1/2013, mit der § 26a Abs. 1 Z 1 GGG ab 1.1.2013 dergestalt geändert wurde, dass auch bei Geschwistern, Nichten und Neffen des Überträgers der 3-fache Einheitswert, maximal 30% des Wertes des einzutragenden Rechts, als Bemessungsgrundlage in Ansatz zu bringen ist, eine Gleichschaltung des Grunderwerbsteuergesetzes hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als verfassungsrechtlich geboten an. Eine solche Harmonisierung beider Gesetze, die später teilweise durch Novellen zum GrEStG und GGG erfolgt ist (siehe zB Erläuterungen zu BGBl. I Nr. 36/2014, 101 der Beilagen XXV. GP RV und zu BGBl. I Nr. 19/2015, 366 der Beilagen XXV. GP RV) liegt im weiten politischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und bestehen beim Bundesfinanzgericht keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn in der GrEStG Novelle BGBl. Nr. 36/2014 der "Familienverband" im Vergleich zum GGG enger gefasst ist und sich die Bemessungsgrundlagen nicht zur Gänze decken.

Zulässigkeit einer 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 vom Bf. aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität der gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern fällt deren Behandlung in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. Oktober 2018