

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Mag. Harald Stefan, Rotenturmstraße 25, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.04.2015 betreffend Grunderwerbsteuer, St.Nr. YZ, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss gemäß § 182 Abs. 3 AußStrG des BG M vom 15.07.2014 in der Verlassenschaftssache Erblasser, verstorben am 01.03.2014, wurde bestätigt, dass ob den dem Erblasser zugeschriebenen 1272/37458stel-Anteilen an der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch XY das Eigentumsrecht je zur Hälfte für

1. Herrn B und
2. Frau Bf

eingetragen werden kann.

Mit Beschluss des BG M vom 11.08.2014 wurde die Rechtskraft bestätigt.

Am 05.09.2014 wurde die Grunderwerbsteuer vom Notar selbstberechnet.

Beim Parteienvertreter wurde eine abgabenbehördliche Prüfung der Selbstberechnung durchgeführt.

Dabei wurde vom Prüfer festgestellt, dass für die Berechnung der Grunderwerbsteuer der anteilige dreifache Einheitswert herangezogen wurde. Die beiden Legatare waren Neffe und Nichte des Erblassers. Eine Optionserklärung gem. § 18 (2m) sei nicht vorgelegt worden. An Hand von Vergleichspreisen wurde die Liegenschaft mit einem Verkehrswert von € 70.000 bewertet. Ausgehend vom halben Verkehrswert, sohin € 35.000, errechnete der Prüfer für jedes Legat eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.225, abzüglich der bisher selbst berechneten Abgabe von € 802,44, ergab sich eine Nachforderung von je € 422,56.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte die Grunderwerbsteuer - unter Hinweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. den Prüfbericht - gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO bescheidmäßig fest.

Innerhalb offener Frist wurde von den Erwerbern Beschwerde erhoben und gleichlautend vorgebracht, dass für den Rechtsvorgang 'Beschluss gemäß § 182 Abs. 3 AußStrG in der Verlassenschaftssache Erblasser' die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG selbst berechnet wurde. Als Bemessungsgrundlage wurde der anteilige dreifache Einheitswert, somit je € 22.926,77, herangezogen. Da der Todestag vor dem "1.7.2014" lag und die Parteien an den Notar den Auftrag erteilt hätten, die Berechnung der Steuer auf Grundlage der Rechtslage vor dem "1.7.2014" durchzuführen, sei die Berechnung nach dem dreifachen Einheitswert erfolgt. Die Nachforderung werde ausschließlich mit der Nichtvorlage der Optionserklärung gem. § 18 Abs. 2m GrEStG begründet. Hiezu sei festzuhalten, dass der die Steuerforderung begründende Beschluss des Bezirksgerichtes gerade 14 Tage nach Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes erlassen wurde. Alleine die Vornahme der Selbstberechnung durch den Notar würde aufzeigen, dass der Auftrag erteilt wurde, die Rechtslage vor dem "1.7.2014" anzuwenden. Zusätzlich wurden schriftliche Erklärungen der Parteien vom 18.05.2015 vorgelegt, wonach der Auftrag erteilt wurde, die Besteuerung nach der Rechtslage vor dem BGBl. I Nr. 36/2014 vorzunehmen. Das Bestehen auf einer vor der Selbstberechnung ausgestellten schriftlichen Optionserklärung erscheine als sinnentkleideter Formalismus, zumal es nachweislich der Wille der Parteien gewesen sei, dass die günstigere Steuerberechnung zur Anwendung komme, was der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen würde.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und begründete dies wie folgt:

"Die Übergangsbestimmungen im § 18 Abs. 2m GrEStG bringen eindeutig zum Ausdruck, dass der Steuerschuldner gegenüber dem selbstberechnenden Parteienvertreter schriftlich zu erklären hat, dass die Selbstberechnung nach den Bestimmungen des GrEStG in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I N. 36/2014 erfolgen soll. Ein mündlicher Auftrag erfüllt nicht die gesetzlich geregelte Voraussetzung. Im Fall der Selbstberechnung kann die Option, die gegenüber dem Parteienvertreter schriftlich zu erklären ist, nur bis zur Selbstberechnung erfolgen. Die nunmehrige Erklärung vermag nicht zum gewünschten Erfolg zu führen."

Das BGBl. 36/2014 wurde am 30.5.2014 veröffentlicht, der Beschluss des BG M datiert vom 15.7.2014, also rund 1,5 Monate nach Kundmachung des BGBl. 36/2014 (und nicht wie in der Beschwerde behauptet, 14 Tage nach Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes). Die Selbstberechnung der GrESt erfolgte erst am 13.11.2014, also 5,5 Monate nach Kundmachung der Änderungen des GrEStG."

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde und den entsprechenden Verwaltungsakt an das Bundesfinanzgericht vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Mit Erkenntnis vom 27.11.2012, G 77/12 hat der Verfassungsgerichtshof § 6 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987, in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000, als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Mai 2014 in Kraft (Kundmachung mit BGBl. I Nr. 116/2012).

Am 20. Mai 2014 wurde die im Zuge der parlamentarischen Behandlung nicht mehr abgeänderte Regierungsvorlage zur Novelle des Grunderwerbsteuergesetzes, RV 101 BlgNR 25. GP, im Plenum des Nationalrates mehrstimmig angenommen. Rechtzeitig vor Ende der Übergangsfrist kam es somit zu einer Ersatzregelung für den von der VfGH-Aufhebung **per 1. 6. 2014** betroffenen Bereich der Bemessung der Grunderwerbsteuer. Ziel der Änderungen war die 'Schaffung einer praktikablen, verfassungskonformen und möglichst aufkommensneutralen Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage für unentgeltliche Grundstücksübertragungen sowie Begünstigung von Grundstücksübertragungen im Familienkreis' unter 'Heranziehung von vorhandenen Werten' (vgl. ÖStZ 11/2014, 263).

Durch diese Novelle des GrEStG wurde dem § 8 ein neuer Absatz (4) angefügt.

§ 8 GrEStG idF BGBl. I 36/2014, "Steuerschuld" hat folgenden Wortlaut:

"(1) *Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.*

(2) *Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.*

(3) *Für Erwerbe aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers.*

(4) *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."*

Bei Erwerben durch Erbanfall entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 4 GrEStG idF des Bundesgesetzes BGBl. I 36/2014 mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung und bei Erwerben durch Vermächtnis mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetz.

Mit der Novelle BGBl. I 36/2014 wurden in § 18 nach Abs. 2l die Abs. 2m bis 2o neu angefügt. Abs. 2m lautet:

„(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.“

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist dazu ausgeführt:

Diese Bestimmung regelt die unterschiedlichen Inkrafttretenszeitpunkte der Neuregelungen. Aus den Anordnungen des Abs. 2m ergibt sich Folgendes:

- Auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.5.2014 verwirklicht werden oder für die Steuerschuld nach diesem Zeitpunkt entsteht, sollen die in § 18 Abs. 2m GrEStG angeführten Neuregelungen in vollem Umfang anwendbar sein.
- Ist der Erwerbsvorgang vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig und wird diese nach dem 31.5.2014 erteilt, entsteht die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung; die neue Rechtslage soll anwendbar sein.
- Bei Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs statt vor Beendigung der Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, ist die neue Rechtslage dann anzuwenden, wenn die Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung bzw. der Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetz nach dem 31.5.2014 eintritt.
- Entsteht für einen vor dem 1.6.2014 verwirklichten steuerbefreiten Erwerbsvorgang die Steuerschuld oder ein Erhebungsgrund für die Steuer nach dem 31.5.2014, soll die neue Rechtslage anzuwenden sein. **Das Gleiche gilt, wenn ein Erblasser vor dem 1.6.2014 verstorben ist und die Steuerschuld nach dem 31.5.2014 entsteht. In diesen Fällen soll den Steuerschuldern aber die Möglichkeit eingeräumt werden, die Besteuerung nach der „alten“ Rechtslage** (das heißt nach den Regelungen vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes) **zu erklären**. Mit dieser Erklärungsmöglichkeit soll sichergestellt werden, dass in Übergangsfällen, in denen am Tag des Inkrafttretens der Neuregelung der Tatbestand zwar verwirklicht ist bzw. ein durch den eingetretenen Tod einer Person veranlasster Erwerb stattfindet, aber noch keine Steuerschuld entstanden ist, die günstigere Besteuerung angewendet werden kann.

Grundsätzlich sind die neuen Bemessungsgrundlagenregelungen auf alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.5.2014 verwirklicht werden oder für die die Steuerschuld oder ein Erhebungsgrund für die Grunderwerbsteuer nach dem 31.5.2014 entsteht.

Bei bestimmten Sachverhalten, die Anknüpfungspunkte sowohl vor als auch nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der GrEStG-Novelle haben, können die Steuerschuldner zur Rechtslage vor der GrEStG-Novelle „optieren“ (§ 18 Abs. 2m und 2n GrEStG).

Ein Besteuerungswahlrecht besteht auch bei Erwerbsvorgängen, bei denen der Erblasser vor dem Inkrafttreten der Neuregelung verstorben ist, der Zeitpunkt der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses bzw. der Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts aber schon im Anwendungsbereich der Neuregelung liegt.

Im gegenständlichen Fall ist die Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreichgesetz nach dem 31.5.2014 ergangen, weshalb die Besteuerung nach der neuen Rechtslage (gemeiner Wert) zu erfolgen hätte.

Der Erblasser ist vor dem 1.6.2014 verstorben und die Steuerschuld ist nach dem 31.5.2014 entstanden. Damit wäre grundsätzlich ein Anwendungsfall des § 18 Abs. 2m 2. Satz GrEStG gegeben.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass an den Parteienvertreter der Auftrag erteilt wurde, die Selbstberechnung nach der 'alten', günstigeren, Rechtslage durchzuführen und dies sei auch durch die Vornahme der Selbstberechnung dokumentiert. Dies würde auch dem Willen der Parteien und der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen. Die entsprechenden Erklärungen wurden mit der Beschwerde nachgereicht.

Die Verkehrswertschätzung wird der Höhe nach nicht bekämpft.

Das Finanzamt vertritt hingegen die Auffassung, dass die in § 18 Abs. 2m GrEStG eingeräumte Option schriftlich geltend zu machen ist und bis zur Vornahme der Selbstberechnung erfolgen muss.

Der Gesetzgeber hat in § 18 Abs. 2m leg cit folgende Formulierung gewählt: "*kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären*", dass die Besteuerung nach der alten Rechtslage erfolgen soll.

Die gleiche Formulierung wurde für den § 18 Abs. 2n GrEStG verwendet.

Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich seiner Bestimmung über die Analogie – somit die §§ 6 und 7 ABGB – anzuwenden (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 21 Tz 1).

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 21 Tz 2, unter Hinweis auf VwGH vom 22.01.1993, 91/17/0151, und vom 20.11.1997, 95/15/0012).

Nach dem Wortlaut des Gesetzes hat der Steuerschuldner diese Erklärung gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt abzugeben.

Diese Erklärung hat 'schriftlich' zu erfolgen.

Damit folgt der Gesetzgeber der beherrschenden Grundregel, dass Anbringen und Erledigungen im Abgabenverfahren vom Schriftlichkeitsgrundsatz getragen sind (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1292).

Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen sind nach § 85 Abs. 1 schriftlich einzubringen. Ausnahmen ergeben sich aus § 85 Abs. 3 sowie aus spezialgesetzlichen Regelungen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 85 Tz 4).

Der Gesetzgeber hätte auch ganz allgemein bestimmen können, dass die für den Steuerschuldner günstigere Rechtslage anzuwenden ist. Er hat jedoch einen anderen Weg beschritten.

Der Gesetzgeber räumt für Übergangsfälle ein Besteuerungswahlrecht ein und kleidet die Wahrnehmung dieses Gestaltungsrechtes in eine bestimmte Form. Eine Vorgangsweise, die sich mit dem im Abgabenverfahren geltenden Schriftlichkeitsgrundsatz deckt und wiederholt Anwendung findet (zB Art. 1 Abs. 5 Binnenmarktregelung, Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994).

Der Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung kann daher nur so verstanden werden, dass diese Option im Fall der Selbstberechnung dem Parteienvertreter, ansonsten dem Finanzamt gegenüber **zwingend in Schriftform** erklärt werden muss (vgl. *Lattner*, GrEStG-Novelle - Was ändert sich, was bleibt gleich?, SWK-Heft 17, 769).

Eine mündliche Auftragerteilung oder die Vornahme der Selbstberechnung wird daher nicht ausreichen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass eine schriftliche Erklärung im Zeitpunkt der Selbstberechnung, der Prüfung und der Bescheiderlassung nicht vorgelegen hat. Erst im Zuge der Einbringung der Beschwerde wurden 'Erklärungen', datiert mit 18.05.2015, nachgereicht.

Es stellt sich sohin die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt die schriftlichen 'Optionserklärungen' rechtswirksam abgegeben werden können.

Da die Optionserklärung entweder gegenüber dem Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt zu erfolgen hat, wird die Übergangsbestimmung so zu verstehen sein:

- Im Fall der Selbstberechnung kann die Option, die gegenüber dem Parteienvertreter schriftlich zu erklären ist, nur bis zur Selbstberechnung erfolgen; eine spätere Erklärung geht wegen der bereits vorgenommenen Selbstberechnung ins Leere. Die Voraussetzungen für die erstmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer iSd § 201 BAO liegen nicht vor, da die bekannt gegebene Selbstberechnung richtig ist.
- Wird die Grunderwerbsteuer nicht selbst berechnet, kann die Option gegenüber dem Finanzamt bis zur Rechtskraft des Bescheides - sohin auch noch im Rechtsmittelverfahren - erklärt werden; eine bis dahin nicht erklärt Option kann nicht nachgeholt werden.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der Vorgang nach der 'neuen' Rechtslage, sohin mit dem gemeinen Wert, zu besteuern ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da sich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und die Ausübung des Wahlrechtes unmittelbar aus dem Gesetz ergibt (vgl. §§ 8 Abs. 4 iVm 18 Abs. 2m GrEStG), liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg-Aigen, am 8. Juni 2016