

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 06.05.2015 betreffend Grunderwerbsteuer, St.Nr. XY, 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 (rechtskräftigem) Einantwortungsbeschluss des BG A vom 6.10.2014 in der Verlassenschaftssache Erblasserin, verstorben am 01.03.2013, wurde die Verlassenschaft den Erben, ua. dem Beschwerdeführer (kurz: Bf), welche mit der Rechtswohlthat des Inventars auf Grund des Gesetzes je die bedingten Erbantrittserklärungen abgegeben haben, eingeantwortet.

Aufgrund des Erbteilungsübereinkommens vom 5.8.2014 erwarb der Bf die Liegenschaft EZ YZ Grundbuch C.

Am 28.10.2014 wurde die Grunderwerbsteuer vom Notar selbstberechnet.

Beim Parteienvertreter fand eine abgabenbehördliche Prüfung der Selbstberechnung statt.

Dabei wurde vom Prüfer festgestellt, dass für die Berechnung der Grunderwerbsteuer der dreifache Einheitswert herangezogen wurde. Der Erwerber war Cousin der Erblasserin. Eine Optionserklärung gem. § 18 (2m) sei nicht vorgelegt worden. Im Eidesstattigen Vermögensbekenntnis wurde ein Schätzwert von € 133.000 ausgewiesen. Ausgehend von diesem Verkehrswert errechnete der Prüfer eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 4.655 ($€ 133.000 \times 3,5\%$), abzüglich der bisher selbst berechneten Abgabe von € 709,65, ergab sich eine Nachforderung von € 3.945,35.

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 Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass für den Rechtsvorgang *"Einantwortungsbeschluss vom 1.3.2014....."* in der Verlassenschaftssache Erblasserin die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG selbst berechnet wurde. Als Bemessungsgrundlage wurde der dreifache Einheitswert, somit € 20.275,71, herangezogen. Da der Todestag vor dem *"1.7.2014"* lag und die Partei an den öffentlichen Notar den Auftrag erteilt hätte, die Berechnung der Steuer auf Grundlage der Rechtslage vor dem *"1.7.2014"* durchzuführen, sei die Berechnung nach dem dreifachen Einheitswert vorgenommen worden. Die Nachforderung werde ausschließlich mit der Nichtvorlage der Optionserklärung gem. § 18 Abs. 2m GrEStG begründet. Hiezu sei festzuhalten, dass alleine die Vornahme der Selbstberechnung durch den Notar aufzeigen würde, dass der Auftrag erteilt wurde, die Rechtslage vor dem *"1.7.2014"* anzuwenden. Weiters wurde ausgeführt:

"Zudem wird auf den letzten Absatz des im Verlassenschaftsakt einliegenden, dem Prüfer vorgelegten und dieser Eingabe angeschlossenen Protokolls hingewiesen, in dem eindeutig auf die Anwendung der Rechtslage vor dem 1.7.2015 hingewiesen wird.

Zusätzlich werden schriftliche Erklärungen der Parteien vorgelegt, wonach die Besteuerung entsprechend der Rechtslage vor dem 1.7.2015 erfolgen sollte .

Das Bestehen auf einer vor der Selbstberechnung ausgestellten schriftlichen Optionserklärung erscheint als sinnentkleideter Formalismus, zumal es nachweislich der Wille der Parteien gewesen sei, dass die günstigere Steuerberechnung zur Anwendung kommt und dies auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht.

Zudem sieht das Gesetz keine bestimmte Form oder einen bestimmten Inhalt der Optionserklärung vor."

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab 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 ebenso wenig zum gewünschten Erfolg zu führen wie der letzte Absatz im Protokoll vom 05.08.2014, wird doch darin keine Optionserklärung abgegeben, sondern lediglich angeführt, dass die Möglichkeit besteht, die Grunderwerbsteuer nach der vor BGBl I N. 36/2014 geltenden Rechtslage zu berechnen."

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 Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage 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 Erfüllung 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 Steuerschuldnern 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 der Einantwortungsbeschluss des Verlassenschaftsgerichts nach dem 31.5.2014 in Rechtskraft erwachsen, weshalb die Besteuerung nach der neuen Rechtslage (gemeiner Wert) zu erfolgen hätte.

Die Erblasserin 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. Der Bf verweist zudem auf das im Verlassenschaftsverfahren am 5.8.2014 aufgenommene Protokoll. Dies würde auch dem Willen der Parteien und der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen. Die entsprechende Erklärung vom "18.5.2015" wurde mit der Beschwerde nachgereicht.

Der gemeine Wert entspricht dem im Vermögensbekenntnis festgestellten Wert und ist unstrittig.

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 Auftragserteilung oder die Vornahme der Selbstberechnung wird daher nicht ausreichen.

Der Hinweis auf das am 5.8.2014 aufgenommene Protokoll kann ebenfalls nicht überzeugen und zwar aus folgenden Gründen:

- Der viertletzte Absatz enthält den Rechtsmittelverzicht gegen den Einantwortungsbeschluss.
- Der drittletzte Absatz enthält eine Belehrung über § 182 Abs. 2 AußSrG und einen Hinweis auf die Immobilienertragssteuer und den Ratschlag sich an einen Steuerberater zu wenden.
- Die beiden letzten Absätze haben nachstehenden Wortlaut:

"Die Erschienen werden über Anfall und Höhe der Grunderwerbsteuer, sowie über die Verpflichtung zur Vornahme der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter bzw. über die Möglichkeit zur Bevollmächtigung zur Selbstberechnung gem. §§ 10 und 11 GrEStG belehrt.

Weiters werden die Parteien über die Übergangsbestimmung gemäß § 18 Absatz 2m GrEStG informiert, wonach die Besteuerung entsprechend der Fassung des Grunderwerbsteuergesetzes vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014 erfolgen kann,

sodass als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der dreifache Einheitswert des erbl. Liegenschaftsanteils heranzuziehen ist."

Nach der Situierung im Protokoll und dem eindeutigen Wortlaut handelt es sich hierbei um eine Rechtsbelehrung und nicht um eine 'Erklärung'. Es mag zwar ein Indiz für die Auftragserteilung sein, ändert aber nichts an dem Umstand, dass eben § 18 Abs. 2m GrEStG Schriftlichkeit erfordert.

Die protokollierte Rechtsbelehrung kann die im Gesetz geforderte schriftliche Erklärung zur Ausübung des Besteuerungswahlrechtes nicht ersetzen.

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 wurde eine 'Erklärung', 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 erklärte 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 13. Juni 2016