

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache Bf. als Rechtsnachfolger nach A, Adresse, über die Beschwerde vom 03.05.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.04.2013, ErfNr. * betreffend den Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

1.1. Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer- ErfNr. *:

Am 7.5.2012 wurde durch Bf. für seine verstorbene Mutter A dem Finanzamt der Erwerbsvorgang der Anteile an den Liegenschaften EZ 1, EZ 2, EZ 3 und EZ 4 im Zuge der Verlassenschaft des Vaters, B, gemäß § 10 Abs.1 GrEStG bekanntgegeben und der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuer gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG gestellt.

1.2. Bescheide des Finanzamtes

Am 14.8.2012 erging der Grunderwerbsteuerbescheid zu ErfNr. * (Verlassenschaft nach B) betreffend die Amtsbestätigung GZ des BG Ort und wurde die Grunderwerbsteuer mit € 112,07 festgesetzt. Der Bescheid erging jeweils an C und Bf. „als Erbe nach A“ als Erwerber.

Die Unbedenklichkeitsbescheinigung zu ErfNr. * wurde am 14.8.2012 ausgestellt.

Mit Bescheid vom 22.1.2013 zu ErfNr. * wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung abgewiesen. Der Bescheid erging an Herrn Bf..

1.3. Berufung

Mit Schriftsatz vom 15.2.2013 wurde vom Beschwerdeführer fristgerecht Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 22.1.2013 erhoben.

1.4. Aufhebungs- und Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes

Am 11.4.2013 erging ein Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO, mit welchem der Abweisungsbescheid betreffend des Antrages auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer aufgehoben wurde. Dies mit der Begründung, dass der Abweisungsbescheid irrtümlich an Herrn Bf. ergangen sei, obwohl der Antrag von Herrn Bf. für die Verlassenschaft nach A gestellt worden sei.

Mit selbem Datum erging ein Zurückweisungsbescheid, mit welchem die Berufung vom 15.2.2013 zurückgewiesen wurde, da der angefochtene Abweisungsbescheid vor Berufungserledigung ersatzlos aufgehoben war.

1.5. Neuerlicher Abweisungsbescheid des Finanzamtes

Mit Bescheid der belangten Behörde ebenfalls vom 11.4.2013 wurde der Antrag betreffend Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer abgewiesen. Dieser Bescheid erging nunmehr (korrekterweise) an Bf. als Rechtsnachfolger nach A

Begründend wurde ausgeführt, dass der Erbe das Eigentum am Nachlassvermögen mit der gerichtlichen Einantwortung erwerbe. Die Begünstigung des § 17 Abs.4 GrEStG träfe dann zu, wenn ein Erwerb von Todes wegen an einen anderen Erwerber (auf Grund eines besseren Rechtstitels) herausgegeben werden müsse und dieser Erwerb beim nunmehrigen Empfänger wiederum einen Erwerb von Todes wegen (vom seinerzeitigen Erblasser) darstelle. Im gegenständlichen Fall läge aber keine Herausgabe vor. In der Verlassenschaft B sei der Nachlass der Verlassenschaft nach A eingewantwortet. In der Verlassenschaft A sei das durch Erbanfall erworbene Vermögen aktiviert und auf Grund der abgegebenen Erbantrittserklärungen den erblichen Söhnen Bf. und C eingewantwortet worden.

Es lägen zwei getrennte, der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsvorgänge vor. Einerseits der Erwerb durch die Verlassenschaft A (aus der Verlassenschaft nach B), andererseits der Erwerb durch Bf. und C (aus der Verlassenschaft A), sodass von einer Herausgabe der Liegenschaften nicht gesprochen werden könne. Im Fall einer Herausgabe, hätte ein Erwerb durch Bf. und C aus der Verlassenschaft B vorliegen müssen, was jedoch nicht der Fall gewesen sei.

1.6. Berufung vom 3.5.2013

Mit Schriftsatz vom 3.5.2013 wurde vom Beschwerdeführer gegen den Abweisungsbescheid fristgerecht die nunmehr verfahrensgegenständliche Berufung erhoben.

In dieser brachte der Beschwerdeführer vor:

„Gegen den o.a. Bescheid über die Abweisung des Antrags auf Nichtfestsetzung der Steuer für den Erwerb von Liegenschaften aus der Verlassenschaft nach B gemäß § 17 Abs.1 Z4 des Grunderwerbsteuergesetzes erhebe ich als Nacherbe innerhalb offener Frist

BERUFUNG

und begründe diese wie folgt:

Zur Sachlage:

Am t1.m1.2010 verstarb mein Vater B (GebDat1). Im Testament vom 10.06.1991 wurde seine Ehegattin A (GebDat2) zur Erbin seines gesamten Nachlassvermögens eingesetzt.

Seit 28. Juni 2006 stand meine Mutter A unter Sachwalterschaft.

Noch während des Verlassenschaftsverfahrens verstarb am t2.m2.2011 Frau A.

Am 30.04.2012 trat der Einantwortungsbeschluss (Bez. Ort Zl. GZ) und die Amtsbestätigung (GZ) nach der Verlassenschaft B in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 07.05.2012 (eingelangt am 12.06.2012) wurde der Erwerbsvorgang gem. § 10 Abs. 1 GrEStG beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt und ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuer gem. § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG eingebracht.

Die Verlassenschaft nach A wurde mit dem Einantwortungsbeschluss und der Amtsbestätigung vom 19.10.2012 in Rechtskraft ab 10.11.2012 (GZ1) abgeschlossen.

*Mit Bescheid vom 22.01. 2013 (Zl. ** und *) wurde der Antrag vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern mit folgender Begründung abgewiesen:*

„Gemäß § 17 Abs.1 Zi.4 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste. Diese Bestimmung ersetzt den § 33 lit. b) des Erschaftssteuergesetzes und ist für Fälle vorgesehen, wo das erworbene Grundstück (z.B. aufgrund erfolgreich eingeklagtem Erbrecht) herausgegeben werden musste. Im gegenständlichen Fall erwirbt zum Zeitpunkt der Erstellung des Einantwortungsbeschlusses zwar bereits die Verlassenschaft nach A, es kommt aber zu keiner Herausgabe der Liegenschaften, sondern zu einer Weitergabe an deren Erben. Es liegen zwei Erwerbsvorgänge vor.“

In offener Frist wurde von mir mit Schreiben vom 15. Februar 2013 gegen diesen Bescheid Berufung erhoben.

*Mit Bescheid vom 11. April 2013 (Zl. ** und *) wurde der bekämpfte Bescheid aufgrund inhaltlicher Rechtswidrigkeit von der Abgabenbehörde aufgehoben und die Berufung zurückgewiesen.*

*Schließlich wurde meine Berufung vom 15. Februar 2013 (eingelangt am 18. Februar 2013) mit Bescheid vom 11. April 2013 (Zl. ** und *) mit folgender Begründung abgewiesen:*

, Der Nachlass des am t1.m1.2010 verstorbenen B wurde der Verlassenschaft der erbl. Witwe A, welche auf Grund des Testamentes zum gesamten Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, zur Gänze eingewantwortet. Im Einantwortungsbeschluss wurde

bestätigt, dass ob den nachlassgegenständlichen Liegenschaftsanteilen die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Verlassenschaft nach A vorgenommen werden kann. Der Erbe erwirbt das Eigentum am Nachlassvermögen mit der gerichtlichen Einantwortung. Die Abgabenbehörde ist an die im Abhandlungsverfahren abgegebene, vom Gericht angenommene und der rechtskräftigen Einantwortungsurkunde zu Grunde gelegten Erbantrittserklärung gebunden (VwGH 21.12.1992, 88/16/0126,.....).

Gemäß § 17 (1) 4 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn ein Erwerb von Todes wegen an einen anderen Erwerber (auf Grund eines besseren Rechtstitels) herausgegeben werden muss und.....

Im gegenständlichen Fall liegt aber keine Herausgabe vor..... In der Verlassenschaft A wurde das durch Erbanfall erworbene Vermögen aktiviert und auf Grund der abgegebenen Erbantrittserklärungen den erbl. Söhnen Bf. und C eingewantwortet. Es liegen zwei getrennte, der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerbsvorgänge vor.

Einerseits der Erwerb durch die Verlassenschaft A (aus der Verlassenschaft B), andererseits der Erwerb durch Bf. und C (aus der Verlassenschaft A), sodass von einer Herausgabe der Liegenschaften nicht gesprochen werden kann. Im Falle einer Herausgabe müsste ein Erwerb durch Bf. und C aus der Verlassenschaft B vorliegen, was jedoch nicht der Fall ist.'

Zur Rechtslage:

Mit Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts— und Schenkungssteuergesetzes 1955 durch den Verfassungsgerichtshof und der Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (BGBl. I Nr.85/2008) sind Grundstückserwerbe von Todes wegen nunmehr grunderwerbsteuerpflichtig.

Beim Erwerb durch Erbanfall wird mit Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 (Erwerb des Eigentums, wenn kein Anspruch auf Übereignung begründetes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist) erfüllt.

Gemäß 1.4. der Richtlinie des BMF vom 18. Februar 2009 (Zl.: BMF— 010206/0040-VI/5/2009) ist Steuerschuldner beim Erwerb eines Grundstückes von Todes wegen diejenige Person, welche aufgrund des Ergebnisses des Abhandlungsverfahrens die Eintragung in das Grundbuch begehren kann. Die Steuerschuld entsteht beim Erwerb durch Erbanfall mit rechtskräftiger

Einantwortung der Verlassenschaft.

Mit § 17 des GrEStG wird die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer geregelt und unter anderem bestimmt: § 17. (1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt wenn..... ein von Todes erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Die Begründung:

- *Die Abweisung des Antrages auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbssteuer gemäß § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG wurde mit der Begründung abgewiesen, dass diese Bestimmung für Fälle vorgesehen ist, wo das erworbene Grundstück (z.B. aufgrund eines besseren Rechtstitels) herausgegeben werden musste und es sich im gegenständlichen Fall um keine Herausgabe, sondern um zwei getrennte, der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerbsvorgänge handelt.*

Diese Begründung, basiert im Wesentlichen auf der Annahme, dass es sich um zwei unterschiedliche in sich abgeschlossene Verlassenschaftsverfahren handelt. Wenn von der Behörde einerseits festgestellt wird, dass der Erbe das Eigentum am Nachlassvermögen mit der gerichtlichen Einantwortung erwirbt und darauf hinweist, dass „die Abgabenbehörde an die im Abhandlungsverfahren abgegebene, vom Gericht angenommene und rechtskräftige Einantwortungsurkunde zu Grunde gelegte Erbantrittserklärung (VWGH 21.12.1992, 88/16/0126;.....) gebunden ist“, ist anzumerken, dass die zitierten Fälle das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes betrafen, das nicht nur Grundstücke sondern auch Kapital und bewegliches Vermögen erfasste und daher auch jede Veränderung im ererbten Gutsbestand zwischen Erbantrittserklärung und rechtskräftiger Einantwortung steuerlich zu berücksichtigen war, während nach dem Grunderwerbsteuergesetz Grundstückstransaktionen in diesem Zeitraum ohnehin der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen.

Sollte jedoch im GrEStG für den Ausdruck „Erwerb“ nicht eine sinnleere Worthülse stehen, ist unbestritten, dass mit diesem Begriff ein Vorgang bezeichnet wird, mit dem jemand Verfügungsmacht über eine bestimmte Sache (Grundstück) erlangt. Wenn durch Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung bzw. der Amtsbestätigung der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 verwirklicht wurde und meine Mutter Frau A als diejenige Person anzusehen war für die Steuerschuld entsteht, da sie die Eintragung in das Grundbuch begehren kann, ist dem entgegen zu halten, dass zum Zeitpunkt des Beschlusses am 30. April 2012 Frau A bereits verstorben war und die Verlassenschaft nicht meiner Mutter selbst, sondern schon der Verlassenschaft nach A eingewantwortet wurde. Demnach hätte eine grundbücherliche Eintragung für A, wenn überhaupt, nur unter dem Vorbehalt des laufenden Verlassenschaftsverfahrens nach A erfolgen können. Durch die Einantwortung der Verlassenschaft B in die Verlassenschaft nach A erfolgt eine Übertragung des Nachlasses in die Verlassenschaft nach A und kein mit den Rechtsfolgen eines Nachlasses behaftetes abgeschlossenes Verlassenschaftsverfahren. Diese Sachlage wird sowohl durch

den Einantwortungsbeschluss vom 19.10.2012 in der Verlassenschaftssache nach A verdeutlicht, der dezidiert mit dem Einantwortungsbeschluss im Verlassenschaftsverfahren (GZ GZ-13 des BG Ort vom 30.4.2012) in Verbindung gebracht wird, als auch durch die fehlende Abhandlung der geltend gemachten Pflichtteilsansprüche (Protokoll vom 12. Mai 2011). Entgegen der Auffassung der Behörde wurde daher im Verlassenschaftsverfahren nach B kein Tatbestand hervorgerufen der dem Grunderwerbsteuergesetz zu unterziehen wäre, sondern ist vielmehr der Einantwortungsbeschluss vom 19.10.2012 als Ergebnis beider Verlassenschaften für die Steuerbemessung nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 heranzuziehen.

- Vertritt man jedoch die Ansicht, dass entgegen der o.a. Auffassung ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Erwerb durch meine Mutter möglicherweise durch die vom Sachwalter abgegebene Erbantrittserklärung erfolgte, besteht in weiterer Folge trotz allem ein Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer gemäß § 17 Abs.1 Z 4 GrEStG. Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbssteuer wurde mit der Begründung abgewiesen, dass es sich in der gegenständlichen Angelegenheit um zwei getrennte Erwerbsvorgänge handelt und im Falle einer Herausgabe ein Erwerb durch Bf. und C aus der Verlassenschaft B vorliegen müsste. Wenn die Behörde meint, dass es sich bei dieser Bestimmung ausschließlich um die Herausgabe von Grundstücken aufgrund eines erfolgreich eingeklagten Erbrechtes handeln kann, dann hätte der Gesetzgeber ausdrücklich diesen Tatbestand angesprochen und nicht generell jede Herausgabe eines Grundstückes diesem Tatbestand unterstellt. Zum Zeitpunkt der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses nach der Verlassenschaft B war Frau A bereits verstorben und zu einer freien, selbstständigen Entscheidung nicht mehr fähig, sodass sie ihr Erbe den Nacherben überlassen oder anders formuliert herausgeben musste. Ob diese Herausgabe durch einen nachträglichen Gerichtsbeschluss oder bereits durch den erfolgten Einantwortungsbeschluss erzwungen wird, macht letztlich keinen Unterschied und entspricht den Bestimmungen des § 17 Abs.1 Z 4 GrEStG. Schließlich ist es der Zweck der Bestimmung (§ 17 Abs. 1, Z 1-3) Vorgänge nicht mit einer Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (VwGh Zl. 2011/16/0001).

Das muss auch im Fall des § 17 Abs. 1 Z 4 Gültigkeit haben wenn für meine Mutter Frau A die den Nachlass betreffenden Auswirkungen durch die Einantwortung vom 30. April 2012 zunichte gemacht und letztlich dem Einantwortungsbeschluss vom 10.11.2012 nach der Verlassenschaft A das Verlassenschaftsverfahren nach B zugrunde gelegt wurde, sodass sehr wohl auch ein Erwerb durch Bf. und C c von Todes wegen vorliegt.

Zur Bemessungsgrundlage:

Dem Steuerbescheid (Steuer Nr. 275/9420 v. 14.08.2012 und vom 24.01.2013) über den Grunderwerb aus dem Nachlass von Herrn B wurde der dreifache Einheitswert aller Liegenschaften zu Grunde gelegt.

Aufgrund der Verknüpfung des Verlassenschaftsverfahrens nach B mit dem Verlassenschaftsverfahren nach A erfolgte ein vom ursprünglich vorgesehenen Ablauf abweichender Verlauf. Da meine Mutter zum gesamten Nachlass zur Erbschaft berufen war, wurde von meinem Bruder Herrn C und mir selbst gemäß Punkt III, Protokoll vom 12. Mai 2011 die Pflichtteilsansprüche angemeldet. Bei einem üblichen Verfahrensverlauf wären meinem Bruder und mir der Pflichtteil von je einem Sechstel des Nachlassvermögens zugesprochen worden, sodass schon nach der Verlassenschaft meines Vaters ein Drittel der Grundstückswerte von meinem Bruder und mir erworben worden wären und keine „Doppelbesteuerung“ nach dem Tode meiner Mutter für diese Liegenschaftsanteile bestanden hätte.

*Ich stelle daher den Antrag
den Abweisungsbescheides vom 11. April 2013 (Zl. ** und *) aufzuheben und die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der Liegenschaften aus der Verlassenschaft nach B nicht festzusetzen oder zumindest den Pflichtteilsanspruch zu berücksichtigen und die Steuer um ein Drittel zu reduzieren.“*

1.7. Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht legte die belangte Behörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 22.5.2013 die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Als Streitpunkt wurden angegeben:

Liegt ein unter das GrEStG fallender Erwerbsvorgang vor, wenn die nachlassgegenständliche Liegenschaft mit Einantwortungsbeschluss der Verlassenschaft nach der nachverstorbenen Witwe eingewortet wird?

Ist § 17 GrEStG anwendbar, wenn die Verlassenschaft nach der nachverstorbenen Erbin nicht grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft wurde, zumal die Liegenschaften in der Nachverlassenschaft den beiden Erben eingewortet wurden?

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 3.5.2017 wurde die gegenständliche Rechtssache an die entscheidende Gerichtsabteilung übertragen.

3. Beweiswürdigung:

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch Einsicht in die von der belangten Behörde vorgelegten Akte, ErfNr. ** und ErfNr. *.

Diese stehen im Einklang mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, weshalb der Sachverhalt als erwiesen angenommen wird.

4. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

B verstarb am t1.m1.2010. Er war im Zeitpunkt seines Ablebens Hälfteeigenümer der Liegenschaften EZ 1, EZ 2, EZ 3 sowie der Eigentumswohnung EZ 4.

Seine Ehegattin A wurde testamentarisch (Testament vom 10.6.1991) als Alleinerbin bedacht. Da sie unter Sachwalterschaft stand, erfolgte in der Verlassenschaftssache vor dem BG Ort am 12.5.2011 eine bedingte Erbantrittserklärung sowie eine Anmeldung der Pflichtteilsansprüche der Söhne Bf. und C (GZ GZ).

A verstarb am t2.m2.2011.

Die Verlassenschaftssache nach B wurde mit Einantwortungsbeschluss des BG Ort vom 30.4.2012 (GZ GZ-13) abgeschlossen. Damit wurde die Verlassenschaft (des B) der Verlassenschaft nach der erblichen Witwe A zur Gänze eingewantwortet und bestätigt, dass die Grundbuchseintragungen betreffend, EZ 1, EZ 2, EZ 3 vorgenommen werden können.

Mit Amtsbestätigung des BG Ort vom 30.4.2012 (GZ GZ-14) betreffend EZ 4 wurde bestätigt, dass die Grundbuchseintragungen betreffend die Einverleibung des Eigentumsrechts der Verlassenschaft nach der erblichen Witwe A, vertreten durch die erbantrittserklärten Erben C und Bf., vorgenommen werden können.

Das Verlassenschaftsverfahren nach A wurde mit Einantwortungsbeschluss des BG Ort vom 19.10.2012 (GZ1) unter Hinweis auf das Erbteilungsübereinkommen vom 14.9.2012 abgeschlossen und die Verlassenschaft in Verbindung mit dem Einantwortungsbeschluss im Verlassenschaftsverfahren nach B den Söhnen Bf. und C je zur Hälfte eingewantwortet.

Die von der belangten Behörde erlassenen Grunderwerbsteuerbescheide betreffend des Einantwortungsbeschlusses zu ErfNr. ** vom 24.1.2013 sowie der Amtsbestätigung zu ErfNr. * vom 14.8.2012 wurden vom Beschwerdeführer nicht bekämpft und erwachsen in Rechtskraft. Die Grunderwerbsteuer wurde am 12.2.2013 bzw. 5.9.2012 (Buchungstag) entrichtet.

5. Rechtslage und Erwägungen:

§ 1 Abs.1 und 2 GrEStG 1987, BGBl Nr. 309/1987 , lautet:

Erwerbsvorgänge

§ 1. (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,

2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,

3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet,

4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluß eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,

5. der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

(2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Die Grunderwerbsteuer erfasst den **Grundstückswechsel** als solchen ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke, sie ist eine Rechtsverkehrsteuer (VwGH vom 9. Jänner 1952, Slg 520/F, und vom 26. November 1981, 81/16/0031).

Die Grunderwerb Steuer ist somit eine Steuer, die an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs anknüpft (vgl VwGH vom 29. September 1977, 1652/74, vom 3. Juli 1979, 1603/77, vom 24. April 1980, 177/79, vom 22. Mai 1980, 714/79, und vom 1. Oktober 1981, 16/2501/80).

Die Grunderwerb Steuer ist also ihrem Wesen nach als eine Verkehrsteuer zu verstehen, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstücks anknüpft (vgl VwGH vom 3. Juli 1978, 2497, 2499/77, vom 21. Jänner 1982, 81/16/0021, vom 27. Oktober 1983, 82/16/0162, vom 27. Juni 1984, 84/16/0077, vom 20. Februar 1992, 90/16/0170, und vom 28. Jänner 1993, 92/16/0094, 0095). (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1, Rz 8)

Es muss ein Grundstückswechsel von einem Rechtsträger auf einen anderen erfolgen. Bei Identität des Rechtsträgers kommt ein Erwerbsvorgang nicht zustande. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1, Rz 63)

Bei **mehreren Erwerbsvorgängen** ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs-, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (VwGH 3.9.1987, 86/16/0123; VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085; VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053). (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1, Rz 74)

Die **Verlassenschaft** ist in der Zeit zwischen Erbfall und Einantwortung als juristische Person anzusehen (vgl VwGH vom 9. Dezember 1992, 91/13/0013, und vom 13. März 1997, 96/15/0102).

Mit der Einantwortung ist der Zustand eines „ruhenden Nachlasses“ beendet. An Stelle der als parteifähig anerkannten ruhenden Verlassenschaft treten die Erben. Der Nachlass ist nun weder aktiv noch passiv legitimiert. Der eingetretenen Parteiennachfolge ist durch Änderung der Parteibezeichnung von Amts wegen Rechnung zu tragen (OGH vom 24. Februar 1994, 8 Ob 612/93, NZ 1994, 279). (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1, Rz 87e).

Nach hL vollzieht sich die Universalsukzession mit der Einantwortung. Zwischen Erbanfall und Einantwortung ist die Verlassenschaft Zurechnungssubjekt der vererblichen Rechte und Pflichten. Sie wird als juristische Person definiert. Die Erbantrittserklärung führt dazu, dass der Erbe unter den Voraussetzungen des § 810 ABGBiVm § 171 AußStrG zur Vertretung der Verlassenschaft berechtigt ist. (Werkusch-Christ in Kletecka/Schauer, ABGB-ON, § 546, Rz1)

Zu den **einseitigen Rechtsgeschäften** von Todes wegen gehören Testament und Kodizill (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ II 480).

Auf Grund des Erbrechtes entsteht dem zur Erbschaft Berufenen ein Rechtsanspruch auf die Inbesitznahme der Erbschaft, und zwar mit dem Anteil, der seinem Erbrechtstitel entspricht. Der Erbe übt sein Erbrecht auf Grund seines Erbrechtstitels (= Berufungsgrundes) durch die Abgabe der **Erbantrittserklärung aus**.

Die Erbantrittserklärung ist die gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene, einseitige und unwiderrufliche Erklärung, die Erbschaft anzunehmen (*Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ II 567; OGH vom 18. Oktober 1994, 10 Ob S 37/94, JBI 1995, 396, vom 12. April 2000, 4 Ob 80/00, NZ 2001, 176, und vom 20. Oktober 2005, 3 Ob 83/05k). (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1, Rz 244.08)

Das Eigentum am Nachlassvermögen erwirbt der Erbe erst mit der gerichtlichen **Einantwortung** (vgl VwGH vom 10. Dezember 1974, 860/ 74). Die Einantwortung ist nach *Koziol / Welser* (aaO, 527) die durch Gerichtsbeschluss erfolgende Übergabe des Nachlasses in den rechtlichen Besitz des Erben (vgl auch OGH vom 18. November 1975, 4 Ob 632/75, NZ 1977, 136).

Mit der Rechtskraft der Einantwortung tritt die Universalsukzession der Erben nach dem Erblasser ein. Besitz, Eigentum, Forderungen und sonstige Rechte gehen auf die Erben über. Die Einantwortung bewirkt den Übergang von Besitz, Eigentum und Forderungen eo ipso, ohne dass es weiterer Übertragungsakte bedarf (VwGH vom 28. Februar 2014, 2013/16/0174).

Die Abgabenbehörde ist an die gerichtliche Feststellung der Erbenqualität **gebunden** (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020; VwGH 25.6.1992, 91/16/0045). Die Abgabenbehörde ist also mit Ausnahmen wie Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung

an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungsurkunden zu Grunde gelegten Erbantrittserklärungen gebunden (VwGH 21.12.1992, 88/16/0128; VwGH 16.12.1993, 88/16/0235; VwGH 26.1.1995, 89/16/0149). (Fellner, Grunderwerbsteuer Kommentar, § 1, Rz 244.09)

Da somit beim Erbanfall auf Grund einer gesetzlichen Erbfolge kein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorliegt, wird damit der Tatbestand iS des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG erfüllt. Nach Auffassung der Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 wird dabei der Erwerb mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses verwirklicht (549 BlgNR 23. GP). (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1, Rz 244.10)

Der gewillkürten Erbfolge liegen einseitige oder zweiseitige Rechtsgeschäfte von Todes wegen zu Grunde. Zu den einseitigen Rechtsgeschäften, den letztwilligen Verfügungen, gehören Testament und Kodizill; der Erbvertrag ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft von Todes wegen (Koziol / Welser, Bürgerliches Recht¹³ II 480).

Da das Testament als Rechtsgeschäft von Todes wegen einzustufen ist, kann es als Rechtsgeschäft iS des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 betrachtet werden. Der grunderwerbsteuerbare Erwerb wird somit bereits mit der Erbantrittserklärung auf Grund des Testamentes getätigt; mit der Abgabe der Erbantrittserklärung wird somit ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht (VfGH 24.9.2003, B 706/00 ; aA RV, 549 BlgNR 23. GP). (Fellner , Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1, Rz 244.11)

Beim Erwerb durch Erbanfall entsteht die **Steuerschuld** gemäß § 8 Abs 4 GrEStG idF BGBl I 2014/36 mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung. (Fellner , Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1, Rz 244.12)

§ 8 Abs 4 GrEStG idF des Bundesgesetzes BGBl I 2014/36 ist 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 (§ 18 Abs 2m GrEStG). (Fellner , Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1, Rz 244.31)

§ 8 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987, lautet:

Steuerschuld

§ 8. (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.*

Erläuternde Bemerkungen zu § 8 Abs. 4 GrEStG 1987 (BGBl. 36/2014), 101 der Beilagen XXV. GP – Regierungsvorlage, gültig ab 1.6.2014

Zu Z 5 (§ 8 Abs. 4 GrEStG 1987):

Für Erwerbe durch Erbanfall und für Erwerbe durch Vermächtnis soll das Entstehen der Steuerschuld nunmehr gesetzlich geregelt werden. Dies deshalb, weil der Gesetzgeber – wie den Erläuternden Bemerkungen zum Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl.

I Nr. 85/2008, zu entnehmen ist – zwar davon ausgegangen ist, dass beim Erwerb durch Erbanfall oder Vermächtnis der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung bzw. mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetz verwirklicht wird, dies aber nicht im Gesetz geregelt hat. Diese Regelung soll nun nachgeholt werden, um künftig Zweifel über das Entstehen der Steuerschuld von vornherein ausschließen zu können.

Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe. Sein Anspruch ist eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld, jedoch kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses

Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich also um einen schuldrechtlichen Anspruch (VwGH vom 30. November 1972, 550/72, und vom 27. Juni 1994, 93/16/0129, 0130).

Der Pflichtteilsberechtigte hat gegen den Erben ein Forderungsrecht auf Auszahlung eines Geldbetrages in der Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass, auf das die Vorschriften über die Schuldverhältnisse Anwendung finden (OGH vom 30. Jänner 1976, 7 Ob 509/76, NZ 1977, 124). (Fellner, Grunderwerbsteuer Kommentar, § 1, Rz 244.31)

§ 17 GrEStG 1987 in der verfahrensrelevanten Fassung lautet:

Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer

§ 17. (1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,

2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,

3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,

4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück

herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4. sinngemäß.

(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,

2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

(5) Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.

Im Zusammenhang mit der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde mit Art. 4 Z 9 SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 2008/85, § 17 Abs. 1 GrEStG mit Wirkung vom 1. August 2008 um die Z 4 erweitert. Diese Bestimmung hat § 33 ErbStG in der zuletzt bereinigten Fassung zum Vorbild (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 17 GrEStG Rz 2, Rz 49a). In der Regierungsvorlage zum SchenkMG 2008 steht hinsichtlich der Einfügung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG Folgendes:

"§ 17 regelt verschiedene Fälle der Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer, wenn ein Erwerbsvorgang unter bestimmten Voraussetzungen rückgängig gemacht wird. Da in Hinkunft auch Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen der Grunderwerbsteuer unterliegen, wird die Möglichkeit der Erstattung bzw. Nichtfestsetzung der Steuer auch für diese Erwerbsvorgänge eingeräumt ".

Die Bestimmungen des § 17 GrEStG sind erforderlich, weil die Steuerschuld grundsätzlich mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entsteht und in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden kann. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. § 17 GrEStG 1987 stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, dass

die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Das Gesetz lässt die Festsetzung oder Abänderung der Steuer nur in den in den Absätzen 1 bis 3 des § 17 GrEStG 1987 ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. § 17 GrEStG ist daher als Begünstigungsbestimmung einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, § 17 GrEStG 1987 Rz 5f).

Die Anwendung des § 17 GrEStG hat nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges zur unabdingbaren Voraussetzung.

§ 17 GrEStG bezieht sich – ebenso wie die Tatbestände des § 1 Abs.1 Z1 GrEStG- ausschließlich auf das den Anspruch auf Übereignung begründende Verpflichtungsgeschäft. Ob das Verpflichtungsgeschäft erfüllt worden ist, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges, also des Verpflichtungsgeschäftes, nicht maßgebend. (vgl. etwa VwGH vom 09.08.2001, 2000/16/0085). (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, § 17 GrEStG 1987 Rz 7a, Rz8).

Nach der zweiten Alternative des § 17 Abs. 1 Z4 GrEStG wird die Steuer nicht festgesetzt, wenn ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden muss und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Solche Fälle, in denen ein bereits versteuerter Erwerb von Todes wegen an einen anderen Erwerber von Todes wegen mit einem besseren Rechtstitel herausgegeben werden muss, kommen insbesondere dann vor, wenn eine Erbschaftsklage eingebracht wurde. (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 17 GrEStG 1987 Rz 49c).

Die Erbschaftsklage kann erst nach Rechtskraft der Einantwortung erhoben werden und ist dann der einzige Rechtsbehelf zur Durchsetzung eines allfällig besseren Rechtstitels (vgl. *Arnold/Pampel*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 17, Rz59j)

Im gegenständlichen Fall wurden die Liegenschaftsanteile des B aufgrund eines Testamentes an seine Ehegattin übertragen. Diese nahm mittels bedingter Erbantrittserklärung das Erbe an.

Da das Testament als Rechtsgeschäft von Todes wegen anzusehen ist, erfolgte mit Abgabe der Erbantrittserklärung durch A ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs.1 Z1 GrEStG.

Diese verstarb jedoch, bevor das Verlassenschaftsverfahren des B abgeschlossen worden war, wodurch der Einantwortungsbeschluss auf „die Verlassenschaft nach der erblichen Witwe A“ lautete. Die Liegenschaft ist zivilrechtlich als ruhender Nachlass zwischen dem Erbanfall und der Einantwortung anzusehen. Sie ist eine juristische Person und kann als solche auch ins Grundbuch eingetragen werden.

Die (bedingte) Erbantrittserklärung führte dazu, dass Frau A als Erbin zur Vertretung der Verlassenschaft berechtigt wurde, also ein Anwartschaftsrecht gegeben war. Bereits zu diesem Zeitpunkt fand ein Erwerbsvorgang statt, was sich in der Folge dahingehend

auswirkte, dass ein Grundstückswechsel und sohin ein Eigentumsübergang betreffend der Liegenschaftsanteile des B auf die Verlassenschaft nach der erblichen Witwe A stattfand. Die Universalsukzession, ebenso wie die Steuerpflicht trat erst mit der Einantwortung ein.

Als Erben nach A waren die Söhne C und Bf. anzusehen und wurden die Grunderwerbsteuerbescheide betreffend der Liegenschaftsanteilsübertragung der Verlassenschaft nach B im Sinne der Gesamtrechtsnachfolge des § 19 BAO diesen gegenüber erlassen.

Daraus ist zu erkennen, dass mittels Einantwortungsbeschluss bzw. Amtsbestätigung zuerst die Liegenschaftsübertragung der Hälfteanteile des B auf die Verlassenschaft nach der erblichen Witwe A erfolgte und erst dann eine Liegenschaftsübertragung einerseits der bereits in ihrem Eigentum befindlichen Liegenschaften, andererseits der ihr aufgrund des Ablebens des B im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens von diesem übertragenen (Hälfte)-Anteile.

Damit liegen aber eindeutig zwei Erwerbsvorgänge vor, da grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs-, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegt.

Wenn der Beschwerdeführer ausführt, dass im Einantwortungsbeschluss der Verlassenschaft nach A auf die Verlassenschaft nach B Bezug genommen wird und dies deshalb als ein einziger Vorgang anzusehen sei, also der Einantwortungsbeschluss vom 19.10.2012 als Ergebnis beider Verlassenschaften für die Grunderwerbsteuerbemessung heranzuziehen sei, dann ist dem zu entgegnen, dass der zweite Einantwortungsbeschluss den ersten nicht außer Kraft setzt, somit bereits rein formal gesehen zwei verschiedene Einantwortungsbeschlüsse mit zwei verschiedenen beteiligten Verlassenschaften bestanden haben.

Dass in dem zweiten Einantwortungsbeschluss auf den ersten Bezug genommen wird (der erste sozusagen "aktiviert" wird), ist eine logische Konsequenz, mit dieser Formulierung wird jedoch lediglich zum Ausdruck gebracht wurde, dass die der Verlassenschaft nach der erblichen Witwe A übertragenen Hälfteanteile des B betreffend die Liegenschaft 3, ebenfalls in das nunmehrige Abhandlungsverfahren der Verlassenschaft nach A miteinzubeziehen sind.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Tatbestand des § 1 Abs.1 Z2 GrEStG 1987 erst mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses erfüllt ist, kam es zu keiner Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges bzw. wurde die Liegenschaftsanteile der Verlassenschaft nach B, welche mit Einantwortungsbeschluss auf die Verlassenschaft nach A übergingen, nicht aufgrund eines besseren Rechtstitel an die Erben C und Bf. herausgegeben, sondern geschah dies mit einem neuerlichen eigenständigen Erwerbsvorgang, nämlich der Einantwortung der Verlassenschaft nach A.

Wie bereits oben ausgeführt, sind auch die Voraussetzungen für die Anwendung des § 17 GrEStG nicht erfüllt, da es in keinem Zeitpunkt zu einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges kam.

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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall unzulässig, weil sich die maßgebliche Rechtslage unmittelbar und klar aus dem Gesetz ableiten lässt und sich die getroffene Entscheidung auf die oben zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

Wien, am 20. August 2019