

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Oberndorfer Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Bahnhofstraße 3 Tür 2, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 29. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Jänner 2019 betreffend Festsetzung Grunderwerbsteuer für Erwerb von Todes wegen vom ***tt.mm.*** 2017, ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 17. Juni 2019 dahingehend abgeändert, dass die Grunderwerbsteuer mit € 462.603,62 festgesetzt wird.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 15. Februar 2018 wurde vom anwaltlichen Vertreter des Beschwerdeführers unter Verweis auf die am 22.12.2017 rechtskräftig erfolgte Einantwortung, mit der die Übergabe der Verlassenschaft nach ***Verstorbener*** in den rechtlichen Besitz des Beschwerdeführers erfolgte, eine Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG elektronisch über FinanzOnline eingereicht und wurde der belangten Behörde am selben Tag ergänzend dazu die der Abgabenerklärung zugrundeliegenden Grundstückswertberechnungen per Fax übermittelt. Die in der Abgabenerklärung angegebene grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage betrug in

Summe € 9.499.759,49 und wurde im Rahmen der Abgabenerklärung gem § 7 Abs 3 GrEStG 1987 ein Antrag auf Festsetzung der Grunderwerbsteuer in fünf Jahresbeträgen gestellt.

Mit Bescheid vom 17. Jänner 2019 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer betreffend den oa Erwerb von Todes wegen mit € 532.821,86,- fest, wobei als Bemessungsgrundlage ein Wert von € 14.118.100,34,- (Grundstückswert der Grundstücke) angesetzt wurde. In der Bescheidbegründung wurde zusammengefasst ausgeführt, die Bemessung sei unter Einbeziehung der mit Kaufvertrag vom 16.11.2017 und Nachtrag vom 15.1.2018 verkauften Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** erfolgt, da laut rechtskräftigem Einantwortungsbeschluss vom 22.12.2017 auch diese Liegenschaft dem Erben (Beschwerdeführer) eingantwortet worden sei. Der Kaufvertrag sei erst durch die Einantwortung rechtskräftig geworden und sei die Veräußerung durch den Erben (Beschwerdeführer) und nicht durch die Verlassenschaft nach ***Verstorbener*** erfolgt.

Mit Schreiben des Parteienvertreters vom 29. März 2019 wurde gegen den vorgenannten Bescheid nach Beantragung einer Fristverlängerung rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Darin wurde der Antrag gem § 7 Abs 3 GrEStG 1987 auf Festsetzung der Grunderwerbsteuer in fünf Jahresbeträgen zurückgezogen und wurde die dahingehende Abänderung des angefochtenen Bescheides beantragt, dass die Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht einbezogen wird. In eventu wurde beantragt, die Grunderwerbsteuer für dieses Grundstück auf der Grundlage einer der Beschwerde beigelegten Grundstückswertberechnung neu zu berechnen. Darüber hinaus waren der Beschwerde auch betreffend zwei weitere Grundstücke korrigierte Grundstückswertberechnungen beigelegt und wurde die dementsprechende Neuberechnung der Grunderwerbsteuer beantragt. Begründend wurde in der Beschwerde hinsichtlich der Grundstückswertberechnungen im Wesentlichen ausgeführt, hinsichtlich der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** sei gem Anlage zu § 2 Abs 2 Z 2 GrWV der falsche Hochrechnungsfaktor angenommen worden. Darüber hinaus sei bei diesem Grundstück sowie auch bei zwei weiteren Grundstücken der Baukostenfaktor zu korrigieren, da es sich nicht – wie ursprünglich angenommen – um zur Gänze als Wohnfläche vermietete Gebäude handle, sondern zum Teil auch Flächen an Gewerbetreibende vermietet worden seien. Betreffend die beantragte Nichteinbeziehung der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer wurde zusammengefasst ausgeführt, dass entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsansicht bereits mit Abschluss des Kaufvertrages am 16.11.2017, sohin noch vor der am 22.12.2017 erfolgten Einantwortung ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG verwirklicht worden sei, wobei die Verlassenschaft – und nicht der Erbe (Beschwerdeführer) – als Vertragspartei bzw Verkäuferin zu qualifizieren sei. Nach dem Erwerbsvorgang am 16.11.2017 sei die Liegenschaft am 22.12.2017 im Wege der Universalsukzession von der Verlassenschaft auf den Erben zivilrechtlich übertragen worden. Ab diesem Zeitpunkt sei der Erbe vorübergehend (außerbücherlicher) zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft gewesen – dies bis zur

Eintragung der Käuferin im Grundbuch im zuvor schon angemerkten Rang. Durch den zwischenzeitig erfolgten Erbanfall könnte der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG verwirklicht worden sein. Der Erwerb des Eigentums unterliege aber nur dann der Steuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG, wenn dem Eigentumserwerb kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Genau das sei aber gegenständlich der Fall gewesen, weswegen der außerbücherliche Eigentumserwerb durch den Erben keine Steuerpflicht mehr nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG ausgelöst habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 17. Juni 2019 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und wurden die Grundstückswertberechnungen im Sinne der diesbezüglichen Beschwerdeanträge neu berechnet. Betreffend die beantragte Nichteinbeziehung der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** in die Bemessungsgrundlage wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde diesbezüglich wie folgt aus: Gemäß § 8 Abs 4 GrEStG entstehe die Steuerschuld bei Erwerben durch Erbanfall mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung. Mit Einantwortungsbeschluss vom 22.12.2017, rechtskräftig und vollstreckbar mit 22.12.2017, sei dem Erben und Beschwerdeführer der gesamte Nachlass nach ***Verstorbener*** zur Gänze eingewantwortet worden. Im Punkt 2. des Einantwortungsbeschlusses seien alle Liegenschaften angeführt, für die die Grundbuchsordnung herzustellen sein wird. Darunter sei auch die Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** enthalten. Diese Liegenschaft sollte bereits mit Kaufvertrag vom 16.11.2017 durch die Verlassenschaft nach ***Verstorbener*** verkauft werden. Beim Verkauf einer Liegenschaft aus dem ruhenden Nachlass sei zur Rechtswirksamkeit die Genehmigung des Verlassenschaftsgerichtes notwendig (Punkt 15.1. des Vertrages). Ist die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entstehe die Steuerschuld gemäß § 8 Abs 2 GrEStG mit der Genehmigung. Rechtsgeschäfte, die einer behördlichen Genehmigung bedürfen seien bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam. Wird die Genehmigung von der Behörde nicht erteilt, so sei die Steuerschuld nicht entstanden. Fest stehe, dass für den Kaufvertrag vom 16.11.2017 vom Bezirksgericht ***Ort1*** keine Genehmigung erteilt wurde, weshalb die Steuerschuld nicht entstanden sei. Da kein rechtswirksamer Verkauf vorliege, sei die besagte Liegenschaft dem Erben eingewantwortet worden und sei die Steuerschuld für den Erwerb durch Erbanfall – welcher den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG erfülle – mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses entstanden. Nach Ergehen des Einantwortungsbeschlusses sei am 15.01.2018 ein Nachtrag zum Kaufvertrag errichtet worden. Verkaufende Partei und somit neuer Vertragspartner sei der Beschwerdeführer als eingewanteter Erbe. Er habe nunmehr als außerbücherlicher Eigentümer und ohne Einschränkung über die Liegenschaft verfügt.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2019 wurde ein Antrag auf Vorlage der oa Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht, wobei hinsichtlich der Begründung auf den Inhalt der Beschwerde verwiesen wurde und zudem auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung wie folgt repliziert wurde: Die Ausführungen in der

Beschwerdevorentscheidung, wonach kein rechtswirksamer Verkauf der Liegenschaft durch die Verlassenschaft mangels Genehmigung durch das BG ***Ort1*** vorliege, seien verfehlt. Nach der bereits in der Bescheidbeschwerde zitierten ständigen Rechtsprechung des OGH (vgl. RIS-Justiz RS0007872) ersetze die nachfolgende Einantwortung die fehlende abhandlungsbehördliche Genehmigung eines vom Erben namens der Verlassenschaft abgeschlossenen Vertrages. Vertragspartner des zunächst schwebend unwirksamen und dann durch die Einantwortung perfekt gewordenen Kaufvertrages vom 16.11.2017 sei (nur) die Verlassenschaft nach ***Verstorbener*** und nicht der Beschwerdeführer. Mit Nachtrag vom 15.1./22.1.2018 habe der Beschwerdeführer als Universalsukzessor der Verlassenschaft lediglich bekräftigt, dass der Kaufvertrag mit der Verlassenschaft als Verkäuferin aufgrund der erfolgten Einantwortung, welche die erforderliche abhandlungsbehördliche Genehmigung ersetze, rechtswirksam entstanden sei. Die Liegenschaft habe im Einantwortungsbeschluss vom 22.12.2017 aufgelistet werden müssen, weil zu diesem Zeitpunkt noch der Verstorbene als bürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft im Grundbuch aufgeschienen habe. Festzuhalten sei aber, dass zu keinem Zeitpunkt der Beschwerdeführer als Eigentümer der Liegenschaft im Grundbuch einverleibt worden sei.

Am 4. Februar 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenskundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer hat in der Verlassenschaftssache nach dem am ***tt.mm.*** 2017 verstorbenen, zum Beschwerdeführer in keinem Verwandtschaftsverhältnis stehenden Herrn ***Verstorbener*** am 11.10.2017 auf Grund eines vom Verstorbenen eigenhändig geschriebenen Testamentes vom 13.06.2017 zum gesamten Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Vom Bezirksgericht ***Ort1*** wurde am 18.10.2017 gemäß § 172 AußStrG bestätigt, dass der Beschwerdeführer berechtigt ist, die Verlassenschaft im Sinne des § 810 ABGB selbständig zu vertreten.

Am 16.11.2017 wurde zwischen der durch den Beschwerdeführer vertretenen Verlassenschaft nach ***Verstorbener*** (als Verkäuferin) und der ***X1*** GmbH (als Käuferin) ein Kaufvertrag betreffend die zum Nachlass gehörende Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** abgeschlossen. Laut Punkt 15.1. des Kaufvertrages ist „(d)ie Rechtswirksamkeit dieses

Kaufvertrages (...) aufschiebend bedingt durch die Genehmigung des zuständigen Verlassenschaftsgerichtes.“

Eine Genehmigung durch das zuständige Verlassenschaftsgericht wurde in der Folge nicht eingeholt und wurde der Beschwerdeführer mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ***Ort1*** vom 22.12.2017 auf die Verlassenschaft ***Verstorbener*** zur Gänze eingewantwortet. Gemäß diesem seit 22.12.2017 rechtskräftigen und vollstreckbaren Beschluss erwarb der Beschwerdeführer aufgrund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung den Anspruch auf Einverleibung des Eigentumsrechts an folgenden Liegenschaften (soweit nicht anders angeführt jeweils zur Gänze):

- Liegenschaft ***EZ2***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ3***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ4***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ5***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ6***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ7***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ8***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ9***, ***KG2***;
- Liegenschaft ***EZ10***, ***KG3***;
- Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***;
- Liegenschaft ***EZ11***, ***KG4***;
- Liegenschaft ***EZ12***, ***KG5***;
- Liegenschaft ***EZ13***, ***KG6***;
- Liegenschaft ***EZ14***, ***KG7***;
- Liegenschaft ***EZ15***, ***KG7***;
- Liegenschaft ***EZ16***, ***KG8***;
- Liegenschaft ***EZ17***, ***KG8***;
- Liegenschaft ***EZ18***, ***KG9***;
- Liegenschaft ***EZ19***, ***KG9***;
- Liegenschaft ***EZ20***, ***KG8***;
- Liegenschaft ***EZ21***, ***KG9***;
- Auf der Liegenschaft EZ 1071, ***KG10***, zu B-LNR 9 einverleibte 2/15-Anteile
- Liegenschaft ***EZ22***, ***KG11***;
- Auf der Liegenschaft ***EZ23***, ***KG12***, zu B-LNR 6 einverleibte 300/10000-Anteile
- Auf der Liegenschaft ***EZ24***, ***KG11***, zu B-LNR 9 einverleibte 1269/10000-Anteile.

Am 15.1.2018 wurde zwischen dem Beschwerdeführer als eingetragtem Erben nach ***Verstorbener*** und der ***X1*** GmbH ein Nachtrag zu dem zwischen der Verlassenschaft nach ***Verstorbener*** (als Verkäuferin) und der ***X1*** GmbH (als Käuferin) abgeschlossenen Kaufvertrag vom 16.11.2017 betreffend die ***EZ1***, ***KG1*** vereinbart. Im Rahmen dieses Nachtrags hielten die Vertragsparteien ua fest, dass sie im Sinne der ständigen Rechtsprechung des OGH davon ausgehen würden, dass durch die erfolgte Einantwortung die fehlende verlassenschaftsgerichtliche Genehmigung des vom Erben namens der Verlassenschaft abgeschlossenen Kaufvertrages vom 16.11.2017 ersetzt wird (vgl. RIS-Justiz RS0007872). Durch die erfolgte Einantwortung sei sohin auch die in Punkt 15 des Kaufvertrages vom 16.11.2017 vereinbarte aufschiebende Bedingung der Genehmigung durch das zuständige Verlassenschaftsgericht erfüllt worden und sei der Kaufvertrag vom 16.11.2017 damit rechtswirksam.

Entgegen den dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen befindet sich die Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** im Stadtteil „Innere Stadt“ und dient nicht das gesamte Gebäude Wohnzwecken. Vielmehr dienen 344,91 m² der Gebäudenutzfläche Geschäftszwecken. Auch bei den Liegenschaften ***EZ10***, ***KG3*** und ***EZ14***, ***KG7*** liegt keine vollständige Nutzung zu Wohnzwecken vor, sondern dienen 220m² (***EZ10***, ***KG3***) bzw 193,2 m² (***EZ14***, ***KG7***) der Gebäudenutzfläche jeweils Geschäftszwecken.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Nutzung der sich auf den Liegenschaften ***EZ1***, ***KG1***, ***EZ10***, ***KG3*** und ***EZ14***, ***KG7*** befindlichen Gebäude und betreffend die Lage der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** im Stadtteil „Innere Stadt“ ergeben sich aus den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Ausführungen des Beschwerdeführers im Rahmen der Beschwerde.

Im Übrigen wurden die obigen der Aktenlage entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen bereits im angefochtenen Bescheid sowie in der Beschwerdeentscheidung getroffen und wurde diesen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten, sodass diese als erwiesen angesehen werden können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Grunderwerbsteuerpflicht des Erwerbs der Liegenschaft *****EZ1*****, *****KG1*****

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer auch der Erwerb des Eigentums an einem inländischen Grundstück, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

§ 8 GrEStG 1987 lautet:

„(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.“

Die Erwerbungsart für das Eigentum, also die „rechtliche Übergabe und Übernahme“ iSd §§ 380, 425 ABGB, liegt bei unbeweglichen Sachen gemäß § 431 ABGB idR in der Einverleibung im Grundbuch (Eintragungsgrundsatz). Der Eintragungsgrundsatz ist allerdings durch eine Reihe von Ausnahmetatbeständen durchbrochen und sind nach der Maßgabe dieser Ausnahmetatbestände auch außerbücherliche Eigentumserwerbe vorgesehen (vgl *Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 431 Rz 18). So bewirkt insbesondere in dem in § 436 ABGB genannten Fall der Einantwortung nach hA bereits diese (außerbücherliche) Eigentum des wahren Erben an Liegenschaften des Erblassers; die von § 436 ABGB geforderte Einverleibung (oder Urkundenhinterlegung) hat demnach nur deklarative Bedeutung (vgl *Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 436 Rz 6 mwN). Der Eigentumsübergang erfolgt somit bereits mit der Rechtskraft der Einantwortung, mit der die Universalsukzession des Erben nach dem Erblasser eintritt (vgl *Spruzina in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 819 Rz 1).

Der Beschwerdeführer hat vor diesem Hintergrund mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses vom 27.12.2017 auch an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** (außerbücherliches) Eigentum erworben.

Erfolgt – wie im vorliegenden Beschwerdefall – die Einantwortung aufgrund des letzten Willens des Verstorbenen (Testament), ist strittig, ob in diesem Zusammenhang der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 oder jener des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllt wird. So kann dem VfGH zufolge das Testament – da dieses als Rechtsgeschäft von Todes wegen einzustufen ist – als Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 betrachtet werden. Der grunderwerbsteuerbare Erwerb wird diesfalls bereits mit der Erbantrittserklärung auf Grund des Testamentes getätigt und wird mit der Abgabe der Erbantrittserklärung somit ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht (vgl VfGH 24.9.2003, B706/00; vgl auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II: Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 1 GrEStG 1987 Rz 244.11).

Demgegenüber wird in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage betreffend die mit BGBl I 2014/36 erfolgte Ergänzung des § 8 GrStG 1987 um einen Abs 4 zum Ausdruck gebracht, dass bei einem Erwerb durch Erbanfall ungeachtet des jeweiligen Erbrechtstitels der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 zur Anwendung kommen solle (vgl ErläutRV 101 BlgNR XXV. GP 4).

Indem § 8 Abs 4 GrEStG 1987 für (sämtliche) Erwerbe durch Erbanfall die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung entstehen lässt und diese Bestimmung dem § 8 Abs 1 GrEStG 1987 insoweit als *lex specialis* derogiert, kann die Abgrenzung zwischen den Tatbeständen des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 und des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 im Beschwerdefall aber ohnedies dahingestellt bleiben. Hat der Beschwerdeführer doch jedenfalls mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses vom 27.12.2017 auch an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** (außerbücherliches) Eigentum erworben und ist zu diesem Zeitpunkt gemäß § 8 Abs 4 GrEStG 1987 – sei es infolge eines unter § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 (Testament iVm Erbantrittserklärung) oder eines unter § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 (Eigentumserwerb durch Einantwortung) fallenden Erwerbsvorganges – die Steuerschuld entstanden. Dass das Eigentumsrecht niemals im Grundbuch einverleibt worden ist, ist für die Erhebung der Grunderwerbsteuer ohne Bedeutung (vgl VwGH 30.4.1999, 99/16/0111; 9.8.2001, 2000/16/0085).

Demgegenüber wendet der Beschwerdeführer ein, es liege hinsichtlich der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** von vorneherein ein nicht steuerbarer Vorgang vor, da der erfolgte Erwerb durch Erbanfall – wenn überhaupt – nur den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllen könne und auch dessen Anwendbarkeit im Ergebnis zu verneinen sei. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang eine Anwendbarkeit des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG mit der Begründung vereint, dass in Gestalt des Abschlusses eines Kaufvertrages bereits vor Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses ein grunderwerbsteuerpflichtiger – unter § 1 Abs 1

Z 1 GrEStG 1987 fallender – Erwerbsvorgang verwirklicht worden und sei und der Wortlaut des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 der Annahme eines grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges entgegenstehe, weil dem Erwerb des Eigentums somit bereits ein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen sei, ist dem jedoch wie folgt zu entgegnen:

Von § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 werden jene Rechtsvorgänge erfasst, bei denen der Erwerb des Eigentums an einem Grundstück erfolgt, ohne dass bereits ein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Es handelt sich damit um einen Ersatztatbestand zum vorhergehenden § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 (vgl zB *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II: Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 1 GrEStG 1987 Rz 217) und erfasst dieser ergänzend zu § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 Grundstückserwerbe, bei denen Titel des Eigentumserwerbs nicht ein Rechtsgeschäft ist, sondern das Grundstück durch Ausspruch einer Behörde (bzw eines Gerichts) auf einen anderen übertragen wird oder unmittelbar kraft Gesetzes übergeht (vgl zB *N. Arnold* in *Arnold/Bodis* [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [17. Lfg 2020] § 1 Rz 230). Der Besteuerungsgegenstand ist in beiden Fällen allerdings derselbe, nämlich der Erwerb des Grundstückes (vgl dazu zB VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053; siehe dazu auch weiterführend im Folgenden).

Durch die Ausgestaltung des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 als Ersatztatbestand wird zugleich klargestellt, dass der Eigentumserwerb an sich zusätzlich zum zugrundeliegenden (unter § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 fallenden) Verpflichtungsgeschäft nicht nochmals der Grunderwerbsteuer unterliegt (vgl *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* [Hrsg], GrEStG § 1 Rz 435). Somit wird etwa bei einer Grundstücksübertragung auf der Grundlage eines Kaufvertrages ausschließlich der Abschluss des Kaufvertrages als grunderwerbsteuerbarer Erwerbsvorgang (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987) qualifiziert und nicht auch der daran anschließende Eigentumserwerb; eine zwischen denselben Rechtsträgern realisierte Eigentumsübertragung hinsichtlich desselben Grundstücks löst somit grundsätzlich nur einmal eine Grunderwerbsteuerpflicht aus. Sind jedoch verschiedene Rechtsträger beteiligt, ist eine nachgelagerte Erfüllung der Tatbestände des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 GrEStG 1987 keineswegs ausgeschlossen (vgl *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* [Hrsg], GrEStG § 1 Rz 436). Dies entspricht aus nachstehenden Gründen dem System der Erhebung der Grunderwerbsteuer:

Besteuerungsgegenstand der Grunderwerbsteuer ist der Erwerb eines Grundstückes oder grundstücksgleichen Rechts, der auf einem tatbestandlichen Erwerbsvorgang beruht; steuerbar ist mithin der Erfolg, der auf Grund eines auf den Eigentumserwerb gerichteten Rechtsvorganges eintritt. Der einem Entstehungstatbestand entsprechende und damit die Steuerpflicht auslösende Rechtsvorgang wird als Erwerbsvorgang bezeichnet, weil es derselbe Vorgang ist, der vom Standpunkt des Erwerbers aus den Erwerb eines Grundstückes oder grundstücksgleichen Rechtes herbeiführt (vgl zB VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus und bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale (auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes) je für sich gesondert zu würdigen sind (vgl zB VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053; BFH 29.10.1986, II R 59/85; 10.2.1988, II R 145/85). Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang grunderwerbsteuerpflichtig (vgl VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085; 29.7.2004, 2004/16/0053; 1.7.1982, 81/16/0097; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II: Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 1 GrEStG 1987 Rz 74 mwN). So ist etwa auch bei Kettengeschäften jedes Geschäft für sich steuerpflichtig. Insbesondere kommt es dabei auf den Umstand, ob das Eigentumsrecht im Grundbuch einverleibt worden ist, für die Erhebung der Grunderwerbsteuer in keiner Weise an (vgl VwGH 30.4.1999, 99/16/0111; 9.8.2001, 2000/16/0085). Es ist somit für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist, und ob für diesen Grunderwerbsteuer anfällt (vgl *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II: Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 1 GrEStG 1987 Rz 74 unter Verweis auf BFH 10.2.1988, II R 145/85).

Vor diesem Hintergrund ist beispielsweise bei Abschluss eines Kaufvertrages betreffend eine Liegenschaft und anschließendem Zuschlag der Liegenschaft in einer Zwangsversteigerung nach der Rsp des VwGH zunächst der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 erfüllt (Vertragsabschluss) während mit dem anschließenden Zuschlag in der Zwangsversteigerung der Tatbestand nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllt wird. Da es sich bei einem derartigen Fall um voneinander unabhängige Erwerbsvorgänge, an denen unterschiedliche Rechtsträger beteiligt sind, handelt, kann insoweit nicht von einer „Doppelbesteuerung“ gesprochen werden (vgl VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085).

Anderes kann im Übrigen auch aus den vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnissen des VwGH nicht abgeleitet werden (vgl VwGH 21.12.1967, 787/67; 18.1.1968, 1232/67). So hat der VwGH in diesen Erkenntnissen lediglich ausgeführt, dass ein Eigentumserwerb unter § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1955 fällt, wenn dem Erwerb des Eigentums kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Ist diesem Eigentumserwerb hingegen ein Rechtsgeschäft vorausgegangen, das den Anspruch auf Übereignung begründete, dann wäre bereits dieses Rechtsgeschäft Gegenstand der Grunderwerbsteuer (Anm: und nicht erst das Erfüllungsgeschäft, mit dem der Eigentumserwerb erfolgt). Dabei hat der VwGH – entgegen dem Verständnis des Beschwerdeführers – lediglich die Anwendbarkeit der Tatbestände des § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 GrEStG 1955 hinsichtlich desselben Eigentumserwerbs (maW betreffend eine zwischen denselben Rechtsträgern realisierte Eigentumsübertragung hinsichtlich desselben Grundstücks) erläutert. Wenn der Beschwerdeführer meint, ein den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 erfüllendes Verpflichtungsgeschäft würde der Erfüllung des Tatbestandes nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 auch dann entgegenstehen, wenn zwei voneinander unabhängige

Erwerbsvorgänge unter Beteiligung unterschiedlicher Rechtsträger vorliegen, verkennt er somit die Rechtslage.

Die zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens strittige Frage, zu welchem Zeitpunkt mit dem Erwerb der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** durch die ***X1*** GmbH der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 erfüllt wurde und zu welchem Zeitpunkt die entsprechende Steuerschuld entstanden ist, spielt vor dem Hintergrund obiger Ausführungen für die im Beschwerdefall allein interessierende – und nach der Maßgabe obiger Ausführungen zu bejahende – Frage, ob hinsichtlich des Erwerbs dieser Liegenschaft durch den Beschwerdeführer von Todes wegen ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang vorliegt, ohne Bedeutung. Hat der Beschwerdeführer doch mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses ungeachtet der vereinbarten Veräußerung an die ***X1*** GmbH auf der Grundlage eines tatbestandlichen Erwerbsvorganges das Eigentum an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** erworben und wurden die Eigentumsverhältnisse somit in rechtserheblicher Weise verändert, sodass die Liegenschaft im Ergebnis zweimal Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsverkehrs geworden ist.

Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, die Einantwortung auch hinsichtlich der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** sei (nur) deshalb erforderlich gewesen, um die Veräußerung an die ***X1*** GmbH durchführen zu können, vermag der Beschwerdeführer damit im Übrigen ebenso wenig etwas für seinen Standpunkt zu gewinnen. Denn Beweggründe sind nur dann von rechtlicher Bedeutung, wenn der Gesetzgeber ihnen rechtserheblichen Einfluss zumisst (vgl. VwGH 18.1.1968, 1232/67). Dies trifft aber für den Beschwerdefall nicht zu.

3.2. Höhe der Grunderwerbsteuer

Die Steuer ist im Beschwerdefall gemäß § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG 1987 vom Grundstückswert zu berechnen. Wie im Rahmen der Beschwerde zutreffend ausgeführt wird, führt die anteilige Gebäudenutzung betreffend die Liegenschaften ***EZ1***, ***KG1***; ***EZ10***, ***KG3*** und ***EZ14***, ***KG7*** zu Geschäftszwecken dazu, dass gemäß § 2 Abs 3 Z 3 lit d Grundstückswertverordnung (GrVV) der bei der Ermittlung des Grundstückswerts in Ansatz zu bringende Baukostenfaktor gemäß § 2 Abs 3 Z 2 GrVV insoweit jeweils nur im Ausmaß von 71,25% zu berücksichtigen ist. Weiters wurde im Rahmen der Beschwerde zutreffend ausgeführt, dass die Lage der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** im Stadtteil innere Stadt dazu führt, dass der gemäß § 2 Abs 2 Z 2 GrVV iVm der Anlage zu dieser Verordnung anzuwendende Hochrechnungsfaktor 1,5 (und nicht 2,5) beträgt.

In Übereinstimmung mit den diesbezüglichen Beschwerdevorbringen sowie in Übereinstimmung mit der insoweit stattgebenden Beschwerdevorentscheidung der belangten

Behörde vom 17.6.2019 beträgt die Bemessungsgrundlage (Summe der Grundstückswerte der von Todes wegen erworbenen Grundstücke) im Beschwerdefall somit € 13.495.817,59 und ist die Grunderwerbsteuer von dieser Bemessungsgrundlage gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 wie folgt zu ermitteln:

250.000,00	0,5%	€ 1.250,00
150.000,00	2%	€ 3.000,00
13.095.817,59	3,5%	€ 458.353,62
Grunderwerbsteuer		€ 462.603,62

Eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs 3 GrEStG 1987 um zehn Prozent hat infolge der Zurückziehung des Antrages auf Festsetzung in fünf Jahresbeträgen zu unterbleiben.

3.3. Unzulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 3. Jänner 2022