



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Frau Mutter, diese vertreten durch Dr. Franz Kienast, Notar, 3910 Zwettl, Hauptplatz 1, vom 12. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. März 2005, Steuernummer 033/8615, Erfassungsnummer 111.191/2004, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 16. März 2005, Erfassungsnummer 111.191/2004, Steuernummer 033/8615, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien dem Bw. , vertreten durch seine Mutter E., beide wohnhaft in Z. (Bw.) gemäß § 8 Abs. 5 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 329,20 fest. Der berechnete Abgabebetrag sei als Mindeststeuer vom Wert der erworbenen Grundstücke bzw. Grundstücksanteile vorzuschreiben.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Eingabe vom 12. April 2005 das Rechtsmittel der Berufung. In der Begründung wendete er ein, er habe keine Erbserklärung abgegeben. Er habe auch kein Grundstück erworben, sondern seinen Erbanspruch um € 5.000,00 verkauft. Ein solcher Erbschaftsverkauf zähle zu den Glücksverträgen nach § 1278 ABGB, welche aber keinen Erwerb von Todes wegen nach § 2 ErbStG darstellen. Die Aufzählung des § 2 ErbStG, was als Erwerb von Todes wegen bzw. als vom Erblasser zugewendet gelte, sei taxativ und könne daher auch nicht ausdehnend ausgelegt werden.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien entschied über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2005. Die dabei vorgenommene Änderung der Bemessungsgrundlagen blieb ohne Einfluss auf die Höhe der festgesetzten Abgabe.

Mit Schreiben vom 15. September 2005 beantragte der Bw. daraufhin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. wies in diesem Antrag darauf hin, dass das ABGB den Erbschaftsverkauf im Obligationenabschnitt und nicht im Erbrechtsabschnitt regle, woraus erhelle, dass es sich überhaupt um keine erbrechtlichen Ansprüche handle, welche vom ErbStG erfasst würden.

Entgegen der Auffassung der bescheiderlassenden Behörde handle es sich beim steuergegenständlichen Erbschaftsverkauf nicht um einen Erbverzicht nach § 2 Abs. 2 Ziff. 4 ErbStG. Der Bw. habe die Erbschaft nach seinem verstorbenen Vater weder angetreten noch eine Erbserklärung abgegeben. Nach der vorzitierten Gesetzesstelle gilt nur als „vom Erblasser zugewendet“ was als Abfindung für einen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch, was in diesem Fall nicht gegeben sei, oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt werde. Die Ausschlagung der Erbschaft sei in den §§ 726 und 805 ABGB geregelt und setze eine ausdrückliche Erklärung des Erben die Erbschaft auszuschlagen voraus. Eine solche ausdrückliche Erklärung das angefallene Erbe auszuschlagen oder darauf zu verzichten habe der Bw. niemals abgegeben. Der bloße Erbanfall löse aber niemals Erbschaftssteuer aus.

Der Bw. habe die angefallene Erbschaft vielmehr nach den Bestimmungen des § 1278 ABGB verkauft. Ein solcher Verkauf sei weder einem Verzicht noch einer Ausschlagung der Erbschaft im Sinne der vorzitierten Gesetzesstelle gleichzustellen und auch nicht im Sinne einer willkürlichen und damit gesetzwidrigen Auslegung dieser Gesetzesstelle zu unterstellen.

Es gehe nicht an, dass die Finanzverwaltung dem Gesetzgeber unterstelle, er sei bei der Erlassung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes unfähig gewesen, seinen Willen klar und deutlich zum Ausdruck zu bringen, und habe dabei „übersehen“ den Erbschaftsverkauf im ErbStG zu regeln und der Erbschaftssteuer zu unterwerfen und die Finanzverwaltung müsse deshalb quasi als Sachwalter für den Gesetzgeber diesen wegen seiner Unfähigkeit korrigierend ergänzen und im Wege einer gesetzwidrigen Auslegung die fehlende Willenserklärung der Legislative nachholen.

Da aber im § 2 ErbStG der Gesetzgeber sehr wohl zivilrechtliche Begriffe wie Schenkung auf den Todesfall, Pflichtteilsansprüche, Vermächtnisse, Ausschlagung einer Erbschaft, Leibrenten, etc. gebraucht, könne dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden, dass er den zivilrechtlichen Begriff des Erbschaftskaufes nach § 1278 ABGB nicht kenne.

Es sei daher davon auszugehen, dass der Gesetzgeber den Erbschafts Kauf dem ErbStG nicht unterstellen wollte, was auch von der Finanzverwaltung zur Kenntnis genommen werden müsse. Schließlich habe der Bw. vom Erblasser nichts zugewendet erhalten, sondern einen Glücksvertrag mit einer dritten Person abgeschlossen.

Es sei dem Bw. bekannt, dass mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juli 1992, Zl. 90/16/0167, durch einen verstärkten Senat eine Entscheidung getroffen worden sei, welche zu einer Änderung in der Verwaltungspraxis der Finanzbehörden geführt habe. Tatsache sei aber, dass mit dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall an den Verwaltungsgerichtshof nur die Entscheidung über eine Erbschaftsschenkung herangetragen worden sei, und mit diesem Erkenntnis nur darüber entschieden worden sei, dass dem Geschenkgebern Erbschaftssteuer vorzuschreiben sei. Diesem Erkenntnis liege aber kein Sachverhalt zugrunde, der in irgendeiner Weise den Tatbestand des Erbschaftskaufes erfülle. Vielmehr werden von der Finanzverwaltung aus der Begründung dieses Erkenntnisses die Praxis abgeleitet, dass auch beim Erbschafts Kauf der Erbschaftskäufer Erbschaftssteuer zu bezahlen habe und der Erbschaftskäufer Grunderwerbsteuer. Aus diesem Grund sei es auch erstrebenswert und zweckmäßig diese Frage an den Verwaltungsgerichtshof heranzutragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Nach den Bestimmungen des § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 8 Abs. 5 darf die sich nach den Abs. 1, 2 und 4 oder nach den Abs. 3 und 4 ergebende Steuer im Falle des Abs. 4 lit. a nicht weniger als 2 v.H., im Falle des Abs. 4 lit. b nicht weniger als 3,5 v.H. des Wertes der erworbenen Grundstücke betragen.

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Am 19. Mai 2004 wurde zwischen dem minderjährigen Bw. und seinem minderjährigen Bruder J., beide vertreten durch den Kollisionskurator Herr Magister A., als Verkäufer sowie deren Mutter Frau E., als Käuferin ein Erbschafts Kaufvertrag errichtet. Die wesentlichen Teile dieses Vertrages lauten:

Erstens: Der verstorbene Herr W. sei Alleineigentümer der Liegenschaft Einlagezahl xy. Grundbuch 24392 Zwettl Stadt mit dem Grundstück XY. Baufläche (Gebäude) beziehungsweise Baufläche (begrünt) mit dem darauf erbauten Haus F. gewesen.

Zweitens: J. und der Bw. vertreten durch den Kollisionskurator Herr Magister TA. verkaufen an Frau E. und diese kauft von ersterem zur Gänze die nach dem am ttmjjj verstorbenen W. , zuletzt in ZF. wohnhaft gewesen, angefallene Erbschaft mit allen Aktiven und Passiven, wie diese den beiden minderjährigen Kindern J. und WT., aufgrund der gesetzlichen Erbfolge zustehe.

Drittens: Der Kaufpreis betrage € 10.000,00. Dieser Betrag sei von der Erbschaftskäuferin an die beiden minderjährigen Kinder J. und WT. nach deren erlangter Großjährigkeit innerhalb eines Monats zu bezahlen ...

Viertens: Die Käuferin Frau E. nehme zur Kenntnis, dass es sich beim gegenständlichen Vertrag um einen Glücksvertrag handle und die Verkäufer weder eine Haftung für die Richtigkeit der dem Erblasser zustehenden Forderungen noch für die Vollständigkeit der bisher bekannten Nachlasspassiven übernehmen...

In der Folge gab die Mutter des Bw. zum gesamten Nachlass des Verstorbenen eine bedingte Erbserklärung ab. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Zwettl vom 15. Juli 2004 wurde der Nachlass des Erblassers der Mutter des Bw. eingewantwortet.

Der Erbschaftsverkauf ist die entgeltliche Veräußerung des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung, somit ein Rechtsgeschäft unter Lebenden. Nach ständiger Judikatur des VwGH stellt der Erbschaftsverkauf einen Fall der qualifizierten Erbausschlagung dar. Ein Erbschaftsverkauf ist auch gegeben, wenn der zur Erbschaft Berufene im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung gegen Zahlung einer Abfindung Verzicht leistet, um einem Anderen, der nicht Nächstberufener ist, das Erbrecht zuzuwenden (VwGH 14.11.1978, Zl. 2751/76).

Im gegenständlichen Fall ist die Mutter des Bw. weder durch Testament oder einen Erbvertrag begünstigt, noch auf Grund des Gesetzes berufen (§ 735 ABGB). Es liegt daher ein Fall der qualifizierten Erbausschlagung vor.

Während bei einer schlichten Ausschlagung der Erbschaft der zuvor eingetretene Erbanfall vernichtet wird, hat bei der qualifizierten Erbausschlagung gegen Entgelt, dem vorliegenden Erbschaftsverkauf, der Erbe über sein angefallenes Erbrecht bereits disponiert. Folglich trifft die beiden Veräußerer der Erbschaft die Erbschaftssteuerpflicht im Hinblick auf den gesamten Nachlass - dieser wird als Bemessungsgrundlage nicht ersetzt durch den Kaufpreis für die Erbschaft. Durch die Möglichkeit, über die Erbschaft zu disponieren (sie auszuschlagen oder sie zu veräußern etwa) haben die Erben bereits einen echten Vermögensvorteil erlangt, eine Bereicherung, welche mit dem Erbanfall bereits eingetreten ist.

Der Bw. bestreitet nicht, dass im vorliegenden Fall ein Erbanfall vorliegt, meint aber, dass der bloße Erbanfall niemals die Erbschaftssteuer auslösen könne. Dem ist zu entgegnen, dass die

Erbschaftssteuer eine Erbanfallsteuer darstellt, welche grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen ist (VwGH 26. 1.1995, Zl. 89/16/0149). Im § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG wird daher in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht als Entstehungstatbestand der Steuer zunächst der Erbanfall bestimmt (VwGH 19. 5. 1988, Zl. 87/16/0080).

Der Bw. kann auch mit seinem Vorbringen nichts gewinnen, er habe weder eine ausdrückliche Erklärung abgegeben, das angefallene Erbe auszuschlagen oder darauf zu verzichten. Dies alleine deshalb, weil es darauf nach der Rechtsprechung des VwGH nicht ankommt: Der VwGH hat in seinem richtungweisenden Erkenntnis vom 2. Juli 1992, Zl. 90/16/0167, ausgeführt, bereits die Möglichkeit, etwa iSd § 726 ABGB der Erbschaft zu entsagen oder sie auf Grund des § 805 ABGB (unbedingt bzw. einfach) auszuschlagen, spreche schon für einen echten Vermögensvorteil des Erben im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Die Möglichkeit aber, die Erbschaft oder einen Teil derselben vor Abgabe einer Erbserklärung entgeltlich (Erbschafts Kauf) oder unentgeltlich (Erbschaftsschenkung) veräußern zu können, zeige eindeutig, dass der Erbe bereits durch Erbanfall bzw. mit dem Tode des Erblassers durch den Erwerb seines Erbrechtes von Todes wegen bereichert sein muss.

Die vom Bw. behauptete gesetzeswidrige Auslegung des ErbStG durch die Abgabenbehörde erster Instanz, die angesichts des oben erwähnten unbestrittenen Sachverhaltes von einem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerbes von Todes wegen ausgegangen ist, vermag der Unabhängige Finanzsenat daher nicht zu erkennen.

Mit dem Einwand, er habe vom Erblasser nichts zugewendet erhalten, kann der Bw. nicht überzeugen, zumal ein Erbe, der vor Abgabe der Erbserklärung im Wege eines Erbschaftskaufes über sein ihm angefallenes Erbrecht disponiert, den eingetretenen Anfall keineswegs beseitigt, sondern gerade dadurch unter Aufrechterhaltung der Wirkungen des Anfalles den Antritt des Erbrechtes durch den Erwerber der Erbschaft ermöglicht (VwGH 19.12.1996, Zl. 96/16/0091).

Den Erbschafts Kauf, der ohne Errichtung eines Inventars erfolgt, behandelt das bürgerliche Recht als Unterart des Hoffnungskaufes (§ 1278 Abs. 1 ABGB). Ein Erbschafts Kauf, der ohne Inventarerrichtung erfolgt, stellt somit ein Glücksgeschäft dar (VwGH 19.3.1990, 89/15/0085). Ein solcher Erbschafts Kauf unterliegt als Hoffnungskauf beweglicher Sachen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG der Rechtsgebühr. Im vorliegenden Fall ist aber – wie oben ausgeführt – ein Inventar errichtet worden. Die auf das Vorliegen eines nicht der Erbschaftssteuer unterliegenden Glücksgeschäftes abzielende Argumentation des Bw. geht daher ins Leere.

Der Bw. wendet auch ein, dass dem oben erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 2. Juli 1992 im Gegensatz zum vorliegenden Verfahren kein Erbschafts Kauf sondern eine Erbschaftsschenkung zugrunde gelegen sei. Dabei übersieht er aber, dass sich das Höchstgericht in seiner

Begründung mit den abgabenrechtlichen Folgen der entgeltlichen und der unentgeltlichen Veräußerung der Erbschaft durch den Erben vor Abgabe einer Erbserklärung auseinandersetzt und sowohl beim Erbschafts Kauf als auch bei der Erbschaftsschenkung zum selben Ergebnis kommt. Dem genannten Erkenntnis war daher entgegen der Ansicht des Bw. auch im vorliegenden Verfahren Beachtung zu schenken.

Durch die qualifizierte Erbausschlagung lag ein der Erbschaftssteuer unterliegender Erwerb durch Erbanfall iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 vor (VwGH 2.7.1992, Zl. 90/16/0167). Der Bw. als (anteiliger) Erwerber wurde hinsichtlich seines Teils gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG Steuer-schuldner. Unter Berücksichtigung der Passiven und unter Anwendung der Freibeträge fiel keine Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 an, lediglich das Grunderwerbsteueräquivalent gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 war festzusetzen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. Dezember 2005