

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Partnerschaft Schuppich Sporn und Winischhofer Rechtsanwälte, Falkestraße 6, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 30. Jänner 2007, ErfNr. x1, StNr. x2 betreffend Schenkungssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der Schenkungssteuerbescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Erbschaftskaufvertrag (2005) eine teilweise freigebige Zuwendung iSd Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes beinhaltet oder er ein entgeltlicher Glücksvertrag über bewegliche Sachen ist.

Bemerkt wird, dass das Verfahren des Beschwerdeführers (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu

erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Verfahrensablauf

Mit **Erbschaftskaufvertrag vom 29.7.2005** erwarb der Bf. als Erbschaftskäufer von der bedingt erbserklärten gesetzlichen Erbin GE als Erbschaftsverkäuferin das gesetzliche Erbrecht in der Verlassenschaft nach der am 9/03 verstorbenen Erblasserin E um einen Kaufpreis von 7% des „Reinnachlasses abzüglich dem Bf. aufgelaufene Kosten“. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war der Bestand des Erbrechtes strittig, da für ein Erbrechtsverfahren mit der bedingt erbserklärten Testamentserbin TE bereits Kläger und Beklagtenrolle verteilt waren und die Frist zur Erhebung der Erbrechtsklage wegen der Gültigkeit des Testamente noch offen war. Der Erbrechtsstreit wurde am 9.6.2006 mit Vergleich vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien zu x3 beendet und der Bf. einigte sich mit der Testamentserbin TE, dass der Nachlass je zur Hälfte der Testamentserbin und dem Bf. zukommen sollten.

Im Rahmen des Erbschaftssteuerverfahrens teilte der Bf. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 18.1.2007 mit, dass er bereits im Dezember 2006 3.000,00 Euro an die Verkäuferin gezahlt habe. Das Erbschaftsrealisat betrug laut Mitteilung des Bf. vom 23.1.2007 147.273,17 Euro, die Hälfte davon sind 73.740,09 Euro. Laut Erbschaftskaufvertrag seien noch Kosten in Höhe von insgesamt 26.558,67 Euro abzuziehen, wodurch ein Betrag von 47.181,42 verbleibe.

Da der Nachlass hauptsächlich aus Bankguthaben bestand, wendete das Finanzamt darauf die Befreiungsbestimmung des **§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG** an, wodurch **keine Erbschaftssteuer** anfiel.

Die Schenkungssteuer für den Erbschaftskauf berechnete das Finanzamt, indem es von den Aktiva laut Vermögensbekenntnis 166.468,66 Euro die Passivposten abzog und zu dem Erbanfall von 141.950,01 Euro kam; von der Hälfte: 70.975,01 Euro zog das Finanzamt die Kosten des Erbrechtsstreits ab und kam zu einem Betrag von 46.820,15 Euro abzüglich 7% Kaufpreis $3.277,41 = 43.542,73$ Euro. Mit **Schenkungssteuerbescheid vom 20.1.2007** setzte das Finanzamt für den Bf. von der Bemessungsgrundlage 43.432,00 Euro die Schenkungssteuer in Höhe von 8.686,40 Euro mit auszugsweise folgender Begründung fest:

„Aufgrund der Gestaltung des Erbschaftskaufvertrages insbesondere im Hinblick auf die Abhängigkeit der Gegenleistung vom tatsächlichen erworbenen Vermögen war der Vertrag nicht als Glücksvertrag, sondern als freigebige Zuwendung einzustufen....“

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Der in §§ 1278 ff ABGB geregelte Erbschaftskauf unterliege als Glücksgeschäft nicht der Schenkungssteuer, auch wenn

sich der Kaufpreis an der Höhe des allfälligen im Erbrechtsstreit obsiegten Betrages bemesse. Bis zum Ende der gesetzlichen Verjährungsfrist werde ungewiss bleiben, ob weiteren Personen ein gesetzliches Erbrecht nach der Erblasserin zukomme und diese Forderungen gegen den Bf. geltend machen. Es sei vollkommen ungewiss, ob er die Erbschaft ganz oder teilweise an Verlassenschaftsgläubiger herausgeben müsse. Zum Zeitpunkt des Erbschaftskaufvertrages sei gänzlich unklar gewesen, ob der Erbschaftsverkäuferin ein gesetzliches Erbrecht nach der Erblasserin zugestanden sei, der Vergleich sei ja erst ein Jahr später abgeschlossen worden. Im Fall seines Unterliegens hätte der Bf. die Kosten des Erbrechtsstreits alleine tragen müssen. Überdies hätte die Erbschaftsverkäuferin nicht die Absicht gehabt, den Bf. zu bereichern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25.5.2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Bei einer freigebigen Zuwendung genüge es, wenn ein Bereicherungswille auf Seiten des Zuwendenden vorliege. Dieser Wille brauche kein unbedingter zu sein, es genüge, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejahe bzw. in Kauf nehme, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergäbe. Der Beweggrund für die Bereicherung des Zuwendungsempfängers sei für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht von Bedeutung. Das aleatorische Moment schließe eine freigebige Zuwendung nicht aus.

Der Bf. beantragte die **Vorlage des Rechtsmittels an die 2. Instanz**.

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Verlassenschaftsakt x4, in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, ErfNr. x1, StNr. x2 und die dort einliegenden Kopien des Erbrechtsverfahrens zu x3.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

In der Verlassenschaft nach der **am 9/03 verstorbenen Erblasserin E** erschien aufgrund eines **fremdhändigen Testamento**s vom 23. Juli 2002 TE zur Universalerbin berufen und gab zum gesamten Nachlass am 14.11.2003 die bedingte Erbserklärung ab. Am 2.2.2004 wurde die Wohnungseinrichtung geschätzt, am 12.3.2004 gab die Bank das Guthaben auf diversen Sparbüchern und Konten der Erblasserin bekannt. Der Gerichtskommissär erhob ebenfalls die Schuldposten und teilte dem Verlassenschaftsgericht am 27.5.2004 mit, **dass das Inventar bereits vorbereitet**, aber aufgrund aufgetretener Probleme mit den Nacherben in der Verlassenschaft nach dem vorverstorbenen Ehegatten der Erblasserin noch nicht unterfertigt werden konnte. Er ersuchte einen Beschluss zu erlassen, mit welchem die Besitz- und Schuldposten zwar nicht ziffernmäßig dargestellt, aber definitiv angeführt wurden. (Beschluss vom 3.6.2004).

Der Bf. steht in keinem ein gesetzliches Erbrecht begründendem Verwandtschaftsverhältnis zur Erblasserin, er ist der Neffe des am 6/82 vorverstorbenen Ehegatten der Erblasserin [Sohn des Bruders des Ehegatten der Erblasserin]. In der Verlassenschaft des vorverstorbenen Ehegatten war die nunmehrige Erblasserin aufgrund eines Testamento zur Alleinerbin berufen gewesen, allerdings mit der Beschränkung der **Nacherbschaft** auf den Überrest zu einem Drittel zugunsten

des Bf. Anlässlich der Schätzungstagsatzung am 21.1.2004 wurde von seiner Seite die Erklärung abgegeben, dass kein Interesse an Einrichtungsgegenständen der Erblasserin bestünde- der Gerichtskommissär bemerkte dazu, dass offenkundig lediglich eine vermögensrechtliche Beteiligung am Wert des Nachlasses geltend gemacht werden sollte. Mit Schreiben vom 20.7.2004 gab der Bf. ebenfalls eine bedingte Erbserklärung ab. In diesem Schreiben vom 20.7.2004 legte er dar, dass das fremdhändige Testament vom 23. Juli 2002 mangels Testierfähigkeit der Erblasserin ungültig sei, da für die Erblasserin am 31. Juli 2002 ein Sachwalter bestellt worden war. Am 29.7.2004 teilte der Gerichtskommissär dem Verlassenschaftsgericht mit, dass im Zuge eines einstündigen Gespräches mit dem Bf. verfahrensrechtliche Probleme, ein allfälliger Erbrechtsstreit und die notwendige Einbeziehung einer weiteren Nacherbin besprochen wurde.

Mit Schreiben vom 31.7.2004 erklärte **die erblasserische Nichte** GE [Tochter der Schwester der Erblasserin], wohnhaft in Deutschland, das fremdhändige Testament vom 23. Juli 2002 nicht anzuerkennen und gab am 16.10.2004 ebenfalls die **bedingte Erbserklärung aufgrund des Gesetzes** zum gesamten Nachlass ab.

Am 23.11.2004 gab Schwester des Bf. vor dem BG Innere Stadt zu Protokoll:

„Meine persönliche Meinung ist, dass [die Erblasserin] sicher ihrem „Neffen“ und ihrer deutschen Verwandten auch etwas gegebenen hätte. Sie wußte, dass ihr verstorbener Mann ein Vaterersatz für meinen Bruder war und es bestand doch eine persönliche Bindung. Nach dem Tod der Erblasserin haben mein Bruder und ich versucht, die Verwandten in Deutschland ausfindig zu machen“

Am 3.12.2004 zog der Bf. die bedingte Erbserklärung wieder zurück.

Mit Beschluss vom 14.1.2005 wurde der gesetzlichen Erbin gemäß § 125 AußStrG die Klägerrolle im Erbrechtsstreit zugeteilt. Die gesetzliche Erbin erhob dagegen Rekurs, die Klägerrolle der Testamentserbin zuzuteilen. Mit Beschluss vom 15.4.2005, x6 wurde dem Rekurs nicht Folge gegeben. In der Beschlussbegründung heißt es unter anderem auf Seite 6

„.... Die Rechtsmittelwerberin ist nochmals darauf zu verweisen, dass das vorliegende Testament vom 23.7.2002 äußerlich vollkommen den Vorschriften eines fremdhändigen Testamento im Sinne des § 579 ABGB entspricht. Ob bei Zustandekommen dieser letztwilligen Verfügung die Vorschriften der §§ 579 bis 581 ABGB in allen Beziehungen genau beobachtet worden sind, betrifft nicht mehr die Form der letztwilligen Anordnung, sondern die Gültigkeit derselben, worüber aber nicht der Verlassenschaftsrichter im außerstreitigen Verfahren abzusprechen hat, sondern worüber erst in einem einzuleitenden Erbrechtsstreit zu verhandeln und zu entscheiden ist.....“

Am 6. Juli 2005 ersuchte der Vertreter der gesetzlichen Erbin um Fristerstreckung zur Einbringung der Erbrechtsklage aus folgenden Gründen:

„Die gesetzliche Erbin ist in Deutschland wohnhaft. Durch die räumliche Entfernung und die mit dem gesamten Verlassenschaftsverfahren verbundenen emotionalen

Aufregungen bei der gesetzlichen Erbin gestaltet sich die Kommunikation mit dem Rechtsvertreter relativ schwierig. Hinzukommt, dass die gesetzliche Erbin noch immer versucht, mit ihren weiteren Geschwistern bzw. deren Nachkommen in Kontakt zu treten. Zum letzteren ist anzumerken, dass dies insofern schwierig ist, als die gesetzliche Erbin mit ihren Geschwistern seit Jahrzehnten keinen Kontakt mehr hatte und der Versuch einer Ausfindigmachung der Wohnadressen bisher daran scheiterte, dass die deutschen Behörden diese Informationen nur an eine österreichische Behörde herausgeben.

Nach Ansicht der gesetzlichen Erbin sollte vor Einbringung der Erbrechtsklage aber jedenfalls Einvernehmen mit allenfalls noch weiteren Geschwistern bzw. deren Nachkommen getroffen werden, Diesbezüglich wird angeregt, die bereits aktenkundigen potentiellen weiteren Erben der Verstorbenen durch das Gericht zur Abgabe der Erbserklärung aufzufordern.

Weiters war es der gesetzlichen Erbin bisher nicht möglich – aufgrund der räumlichen Entfernung – die Informationen, die für die Einbringung der Erbrechtsklage wesentlich sind, ausreichend zu verifizieren und mit dem Rechtsvertreter zu besprechen. Es ist daher daran gedacht, dass die gesetzliche Erbin trotz der damit verbundenen psychischen und finanziellen Belastung die Angelegenheit persönlich bespricht und hiefür nach Wien kommt....“

Mit **Erbschaftskaufvertrag vom 29.7.2005** erwarb der Bf. von der erbserklärten Erbin GE das gesetzliche Erbrecht in der Verlassenschaft nach der Erblasserin, dessen Bestand zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses strittig war:

„Punkt Erstens:(2) E hat mit Testament vom 23.Juli 2002 TE zu ihrer Universalerbin eingesetzt....

Zweitens: (1) Sowohl die Verkäuferin als auch der Käufer hegen Zweifel an der Gültigkeit dieses Testaments. Die Verkäuferin hat daher eine bedingte Erbserklärung zum gesamten Nachlaß abgegeben, welche Erbserklärung mit Beschluss vom 27. Oktober 2004 vom Gericht angenommen wurde.

(2) Die Verkäuferin verkauft sohin dem Käufer und der Käufer kauft von der Verkäuferin das gesamte der Verkäuferin nach der am Sept/03 verstorbenen E zustehende gesetzliche Erbrecht (dessen Bestand derzeit strittig ist).....“

Der Kaufpreis ist binnen zwei Wochen nach Bestätigung der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem dem Bf. der gesamte Nachlass eingeantwortet wird, zur Zahlung fällig.

Der Kaufpreis für das Erbrecht sollte sich folgendermaßen errechnen: von dem im Verlassenschaftsverfahren festgestellten und dem Käufer eingeantworteten Nachlass werden abgezogen: a) die dem Käufer aufgelaufenen Barauslagen und Vertretungskosten, b) sämtliche Kosten, Gebühren, Abgaben oder sonstiger Barauslagen im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag. Der Kaufpreis für das Erbrecht beträgt 7% des so errechneten Betrages. Sollte der Nachlass an die Testamentserbin TE eingeantwortet werden, ist der Erbschaftskaufvertrag dadurch auflösend bedingt. In diesem Fall fällt die Verpflichtung des Bf. zur Zahlung des Kaufpreises weg, er hat jedoch folgenden Betrag zu leisten:

Vom möglichen Vergleichsbetrag werden a) die mit dem Vergleich zusammenhängenden Barauslagen und Vertretungskosten und b) sämtliche Kosten, Gebühren, Abgaben oder sonstiger Barauslagen im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag abgezogen und von dem errechneten Betrag 7%. Die Vertragsteile wurden laut Urkunde belehrt, dass es sich bei diesem Vertrag um einen Glücksvertrag iS des österreichischen ABGB handle.

Im Schreiben vom 18.1.2007 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern gab der Bf. dazu an: Der Erbschaftskaufvertrag sei deshalb abgeschlossen worden, weil der erblasserischen Nichte GE die Erbrechtsklage zu riskant erschien. Der Erbschaftskauf sei deshalb ein Glücksvertrag, da zum Zeitpunkt des Abschlusses einerseits die Aufwendungen von 26.558,67 Euro für die erblasserische Nichte zum großen Teil bereits durch den Bf. getragen worden und daher als Kaufpreisbestandteil anzusehen seien und andererseits in keinster Weise feststand, ob aus der Erbschaft irgendetwas erfliesse. Würde es sich tatsächlich um einen Schenkungsvertrag handeln, so hätte der Vertrag so gestaltet werden müssen, dass dem Bf. überhaupt kein Risiko träfe. Das sei nicht der Fall, wie sich aus dem zeitlichen Zusammenhang des Erbschaftskaufvertrages und der Einbringung der Erbrechtsklage ergäbe. Der Bf. habe damit das Risiko übernommen, die bis dahin getätigten Kosten und die nach Klagseinbringung entstandenen Kosten vollständig zu verlieren. Die Vereinbarung des Kaufpreises in Höhe von 7% des Erbschaftsrealisats sei deshalb zu Stande gekommen, da der Bf. das volle Risiko der Inanspruchnahme durch allfällige weitere Erben übernommen habe. Es seien zumindest noch sechs weitere gleichberechtigte Erben, Geschwister, Cousins, vorhanden gewesen, zu denen keinerlei Kontakt bestanden habe. Der Bf. hätte daher an diese je ein Siebentel des Erbschaftsrealisats zu zahlen gehabt.

Der Bf. brachte als Erbschaftskäufer am 4. August 2005 die Erbrechtsklage ein.

Mit dem vor dem Landesgericht am 9.6.2006 abgeschlossenen **Vergleich x3** anerkannte TE die Ungültigkeit des zu ihren Gunsten errichteten Testamento vom 23.7.2002, wobei vergleichsweise der Nachlass bzw. sein Gegenwert je zur Hälfte der beklagten Testamentserbin TE und dem klagenden Erbschaftskäufer, dem Bf., zukommen sollte (Erbteilung). Der Bf. sollte eingeantwortet werden, aber TE garantierte die Schad- und Klagloshaltung des Bf. für den Fall, dass durch ein nachträgliches Testament von dem sie nachweisbar Kenntnis gehabt hätte, der Bf. in Anspruch genommen würde.

Mit Protokoll vom 31.8.2006 wurde der Bf. als Alleinerbe aufgrund des Erbschaftskaufvertrages ausgewiesen und das Inventar über die Verlassenschaft errichtet. Mit Einantwortungsurkunde vom 12.9.2006 wurde dem Bf. als Alleinerben der Nachlass aufgrund des Erbschaftskaufvertrages vom 29.7.2005 zur Gänze eingeantwortet.

Zur Beschwerde ist zu sagen:

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1. Jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes; 2. Jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Gemäß § 3 Abs. 4 ErbStG wird die

Steuerpflicht einer Schenkung dadurch nicht ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

Im § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG wird die freigebige Zuwendung der bürgerlich-rechtlichen Schenkung gleichgestellt. Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst, es genügt, dass er durch sie auf Kosten und mit Willen des Zuwendenden bereichert wird. (*Fellner*, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 3, Rz 7). Zu freigebigen Zuwendungen kann es bei Auseinandersetzungen von Erben, Pflichtteilsberechtigten und Vermächtnisnehmern kommen. Ist die Erbschaft angefallen, dann kann der Erbe bis zur Einantwortung sein Recht entgeltlich oder unentgeltlich veräußern. Die unentgeltliche Abtretung einer angefallenen Erbschaft an einen Miterben nach Erbantrittserklärung, wenn auch vor Einantwortung des Nachlasses unterliegt der Schenkungssteuer. (VwGH 3.10.1996, 95/16/0191, *Fellner*, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 3, Rz 31-32). Ein Rechtsgeschäfts kann auch der Schenkungssteuer unterliegen, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist. (*Fellner*, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 3, Rz 50).

Der Erbe erwirbt die Erbschaft für den steuerlichen Bereich im Zeitpunkt der Abgabe der Erbantrittserklärung. (*Fellner*, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 2, Rz 12). Der Erbe kann über das ihm angefallene Erbrecht frei verfügen (OGH 30.10.1979, 1 Ob 718/79, NZ 1980, 129). Wenn der Erbe das ihm angefallene Erbrecht ausdrücklich verschenkt, liegt eine Erbschaftsschenkung, wenn er es entgeltlich weitergibt, ein Erbschaftskauf vor. (*Fellner*, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 2, Rz 25). Der in den §§ 1278 ff ABGB geregelte Erbschaftskauf ist die entgeltliche Veräußerung des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung. (*Fellner*, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 2, Rz 26). Die unentgeltliche Überlassung eines Erwerbes durch Erbanfall nach Abgabe der Erbantrittserklärung unterliegt für sich und unabhängig vom vorherigen Erwerb durch den Erben der Schenkungssteuer, da die Erbschaft für den steuerlichen Bereich mit der Abgabe der Erbantrittserklärung erworben wird und damit der Steuertatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit Abgabe der Erbantrittserklärung erfüllt wurde. (*Fellner*, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 2, Rz 28).

Den Erbschaftskauf, der ohne Errichtung eines Inventars erfolgt, behandelt das bürgerliche Recht als Unterart des Hoffnungskaufes (§ 1278 Abs. 1 ABGB). Es stellt der Erbschaftskauf, der ohne Inventarerrichtung erfolgt, einen Hoffnungskauf dar, den das ABGB zu den Glücksverträgen zählt. (*Koziol-Welser*, Bürgerliches Recht, Band II, 13. Auflage, Seite 582). Ein solcher Erbschaftskauf unterliegt als Hoffnungskauf beweglicher

Sachen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG der Rechtsgebühr (*Fellner*, elektronischer Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 9-12). Ist der Preis, der für den Kauf der Erbschaft vereinbart wird, im Verhältnis zu der angefallenen Vermögenschaft auffallend gering, kann unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG allenfalls auch noch eine freigebige Zuwendung des Erben an den Erbschaftskäufer erblickt werden (*Dorazil*, ErbStG, 3. Auflage, Tz 11.1 und Tz. 24.2.3 zu § 2 bzw. Tz 6.2 zu § 3; VwGH 14.5.1962, 1967/61, Slg 2649 F; siehe insbesondere UFS 24.4.2007, RV/0404-I/06).

Dem Bf. wird insoweit Recht gegeben, als ein Erbschaftskauf einen Unterfall des Hoffnungskaufes darstellt und damit eindeutig zur Rechtsgeschäftsgruppe der Glücksverträge iSd ABGB zu zählen ist. Die Glücksverträge werden allerdings wiederum in entgeltliche und unentgeltliche Glücksverträge eingeteilt, weswegen in dem gegenständlichen Erbschaftskauf trotz seiner Glücksvertragseigenschaft eine unentgeltliche Bereicherung stecken kann. Zu den Glücksverträgen iSd ABGB werden Leibrentenverträge, Ausgedings- und Unterhaltsverträge gerechnet, ebenso wie Erbschaftskauf und Erbschaftsschenkung, gleichfalls gehören dazu beispielsweise Preisausschreiben und Gewinnausschreiben. Gebühren- und verkehrsteuerrechtlich gibt es dazu Literatur und eine ständige Judikatur der Höchstgerichte, dass trotz des zweifelsfrei vorhandenen aleatorischen Elementes unter Umständen über Rechenoperationen wie Verhältnisrechnungen ein unentgeltlich zugewandter Anteil herauslösbar und bis 31.7.2008 der Schenkungssteuer zuzuordnen war.

Zu untersuchen ist, ob vor oder nach dem gegenständlichen Erbschaftskauf eine Vermögensaufstellung (Inventar) errichtet wurde.

Die Einsicht in den Verlassenschaftsakt x4 ergab, dass zwar kein formelles Inventar errichtet worden war, jedoch am 27.5.2004 ein Überblick über die Besitz- und Schuldposten der Erblasserin bestand. Die Bank hatte bereits die diversen Bankguthaben der Erblasserin dem Gericht bekannt gegeben, die Wohnungseinrichtung war geschätzt worden, der Gerichtskommissär hatte die Schulden erhoben, das Inventar war vorbereitet, aber infolge Problemen mit den Nacherben nach dem vorverstorbenen Ehegatten der Erblasserin konnte es – so stellte es der Gerichtskommissär dar - noch nicht unterfertigt werden. Die umschriebenen, aber nicht ziffernmäßig dargestellten Besitz- und Schuldosten wurden mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 3.6.2004 festgestellt.

Formelles Inventar wurde keines errichtet, doch die Verkäuferin und der Bf. waren sich bei Abschluss des Erbschaftskaufvertrages am 29.7.2005 über die Besitz- und Schuldposten des Nachlasses im Klaren. Der Kaufpreis für das Erbrecht beträgt 7% des Betrages [vom Verlassenschaftsgericht festgestellter und dem Bf. eingeantworteter Nachlass abzüglich bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufener Kosten, die dem Bf. durch den Nachlass und durch den Erbschaftskaufvertrag entstanden]. Nach dem Wortlaut des Erbschaftskaufes bestand das aleatorische Moment nicht bezüglich des Umfanges der Verlassenschaft, sondern bezüglich des anhängigen Erbrechtsstreites. Der Erbschaftskaufvertrag sollte zwar auflösend bedingt sein für den Fall, dass der Testamentserbin der Nachlass

eingeantwortet wird, doch verpflichtete sich der Bf. in diesem Fall ebenfalls zur Zahlung eines Betrages von 7% der Summe [Vergleichsbetrag abzüglich Kosten]. Da der Reinnachlass von ca. 160.000 Euro den Vertragsteilen bekannt war, erscheint der Kaufpreis für das strittige Erbrecht mit 7% vom eingearbeiteten Nachlass abzüglich aufgelaufener Kosten als auffallend gering.

Nach objektiven Gesichtspunkten liegt nach dem Wortlaut des Erbschaftskaufvertrages ein Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor.

Der Bf. wendete allerdings ein, dass der Erbschaftskaufvertrag deshalb abgeschlossen worden sei, weil der erblasserischen Nichte die Erbrechtsklage zu riskant erschien. Der gegenständliche Erbschaftskauf sei ein Glücksvertrag und keine gemischte Schenkung, da zum Zeitpunkt des Abschlusses einerseits die Aufwendungen von 26.558,67 Euro für die erblasserische Nichte zum großen Teil bereits durch den Bf. getragen worden und daher als Kaufpreisbestandteil anzusehen seien und andererseits in keiner Weise feststand, ob aus der Erbschaft irgendetwas erfließe. Es sei zwar die Höhe der Aktiva bekannt gewesen, doch stand das testamentarische Erbrecht von TE dem bloß gesetzlichen Erbrecht, das der Bf. kaufen wollte, entgegen.

Es genügt aber ein (selbst krasses) Missverhältnis für sich allein noch nicht zur Annahme einer gemischt freigebigen Zuwendung, allerdings kann nach den Umständen des Einzelfalles, zu welchen auch das Vorliegen eines solchen krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, der Bereicherungswille aus dem Sachverhalt erschlossen werden. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50a zu § 3 ErbStG und VwGH vom 17.12.1998, 96/16/0241; UFS 24.4.2007, RV/0404-I/06). Die Annahme des Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 3 ErbStG). Zu untersuchen ist nun, ob auf Seiten der Verkäuferin subjektiv die Absicht bestand, den Bf. zu bereichern, bzw. ob sie eine allfällige Bereicherung des Bf. bei Abwicklung des Vertrages in Kauf nahm.

Die Erbschaftsverkäuferin ist als Nichte die gesetzliche Erbin der Erblasserin, sie wohnt in Deutschland. Der Bf. ist mit der Erbschaftsverkäuferin nicht verwandt, ein sehr entferntes familienrechtliches Naheverhältnis mag sich daraus ergeben, dass er der Neffe des vorverstorbenen Ehegatten der Erblasserin ist.

Nach Ansicht des BFG liegt zwischen der Erbschaftsverkäuferin und dem Bf. kein Verwandtschaftsverhältnis vor, aus dem ein Bereicherungswille der Erbschaftsverkäuferin vermutet werden kann.

Aus den Akten geht zwar nicht hervor, dass die Erbschaftsverkäuferin die Einbringung der Erbrechtsklage als risikoreich ansah. Dafür spricht aber, dass einerseits ihr Rekurs gegen den Beschluss über die Zuteilung der Klägerrolle im Erbrechtsstreit abgewiesen wurde und andererseits möglicherweise die Begründung des Abweisungsbeschlusses

(Beschluss vom 15.4.2005, x6, Seite 6), dass das fremdhändige Testament formgültig ist. Aus Sicht der Erbschaftsverkäuferin mag das Ergebnis einer Erbrechtsklage noch aus Folgendem ungewiss erschienen sein: Die Testamentserbin steht zur Erblasserin in keinem familienrechtlichem Naheverhältnis, sie war mit ihr nicht befreundet, sondern wurde nach dem Akteninhalt der Gerichtsakten „für die Pflege und Betreuung der Erblasserin“ als Alleinerbin eingesetzt. Eine solche Handlungsweise widerspricht bei Erblassern, die keine direkten Nachkommen und keine Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten haben, nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, da man demjenigen etwas zukommen lassen möchte, der „sich um einen kümmert“. Der Bf. dürfte die Erblasserin zwar immer wieder besucht haben, betreute sie aber nicht iSv „auf Abruf“ Lebensmittel und Medikamente einkaufen gehen, mit der Erblasserin zum Arzt gehen, komplexere Tätigkeiten wie z.B. Vorhänge für die Erblasserin aufhängen, u.ä., bzw. hatte auch keine Betreuung organisiert.

Ein weiterer Grund für den Erbschaftsverkauf mag sicherlich darin gelegen sein, dass die gesetzliche Erbin in Deutschland wohnt. Nach dem Fristerstreckungsantrag vom 6.7.2005 für die Einbringung der Erbrechtsklage gestaltete sich durch die räumliche Entfernung die Kommunikation mit dem Rechtsvertreter schwierig, er versuchte sie zu bewegen, trotz der emotionalen und finanziellen Belastung zu einem persönlichen Gespräch nach Wien zu kommen. Drei Wochen später, nämlich am 29.7.2005 schloss die gesetzliche Erbin mit dem Bf. den Erbschaftskaufvertrag ab und am 4.8.2005 brachte der Bf. die Erbrechtsklage ein. Der zeitliche Zusammenhang unterstützt die Annahme, dass die Erbschaftsverkäuferin den Ausgang des Erbrechtsstreits als ungewiss und hinsichtlich der möglichen Kosten als riskant ansah.

Nach Aussage der Erbschaftsverkäuferin gab es weitere mögliche gesetzliche Erben, die scheinbar in Deutschland ihren Wohnsitz hatten. Laut Fristerstreckungsantrag vom 6.7.2005 für die Einbringung der Erbrechtsklage wollte die Erbschaftsverkäuferin vor Einbringung der Erbrechtsklage Einvernehmen mit den weiteren Geschwistern bzw. deren Nachkommen herstellen. Aus dem Fristerstreckungsantrag vom 26.7.2005 wird auch das Vorbringen, das der Bf. vor dem Finanzamt am 18.1.2007 machte, erhärtet, nämlich dass der Kaufpreis von 7% des Reinnachlasses abzüglich Kosten daraus resultiert, dass möglicherweise noch sechs weitere gesetzliche Erben vorhanden sind und ihre Ansprüche geltend machen können.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VfGH 2.10.1985, B 559/80 festgestellt, dass die Beurteilung eines Erbschaftskaufes als gemischte Schenkung grundsätzlich keine verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte verletzt. Das Finanzamt ist damit durchaus im Recht, wenn es Erbschaftskaufverträge auf eine allfällige Bereicherungsabsicht überprüft. Der dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes zugrundeliegende Fall war aber so gestaltet, dass einerseits ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bereits zum Abschluss des Erbschaftskaufvertrages in einem derartigen Ausmaß gegeben war, dass für die Verkäufer immer nur ein Verlust, hingegen für die Erbschaftskäuferin immer nur ein Gewinn eintreten konnte, jedoch

verpflichtete sich die Erbschaftskäuferin, die Kinder der Verkäufer zu adoptieren. Für die Bereicherungsabsicht reicht es bereits aus, dass den Erbschaftsverkäufern das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bekannt war, wobei es auch ausreichen würde, wenn sie letztlich eine Bereicherung nur in Kauf genommen hätten. Erbschaftsverkäufer und Erbschaftskäufer waren zwar nicht verwandt, doch daraus, dass der Erbschaftskaufvertrag und die Adoption der Kinder der Erbschaftsverkäufer in einem Kausalzusammenhang stehen, ist erschließbar, dass damit ein Großteil des Vermögens für die Kinder gesichert wurde. Für den Verfassungsgerichtshof war damit ersichtlich, dass die Erbschaftsverkäufer sich über den Umfang des Vermögens im Klaren waren und die Bereicherungsabsicht schlüssig unterstellt werden konnte.

Im Gegensatz zu dem Fall des Verfassungsgerichtshofes lässt sich entgegen der Meinung des Finanzamtes aus dem vorliegenden Sachverhalt kein Bereicherungswille der Erbschaftsverkäuferin erschließen, oder kein Hinweis darauf finden, dass sie die Bereicherung des Bf. in Kauf genommen hätte. Der geringe Kaufpreis wurde deshalb vereinbart, weil die Erbschaftsverkäuferin mit weiteren sechs gesetzlichen Erben rechnete, deren Ansprüche der Bf. hätte abdecken müssen. Abgesehen davon ist dieser Kaufpreis lediglich ein Nettobetrag, da sich der Bf. die für den Erbrechtsstreit aufgelaufenen Kosten und Aufwendungen für den Kaufvertrag vom Reinnachlass abziehen konnte.

Zusammenfassend kann gesagt werden: Bei einem Erbschaftskauf über bewegliche Sachen können Leistung und Gegenleistung in einem Missverhältnis stehen und das aleatorische Moment so weit in den Hintergrund treten, dass die Vermutung einer zumindest teilweisen freigebigen Zuwendung nahe liegt. Stehen aber Erbschaftsverkäufer und Erbschaftskäufer in keinem Verwandtschaftsverhältnis und ergibt sich aus dem Sachverhalt, dass Hintergrund eines auffallend niedrigen Kaufpreises noch allenfalls den Käufer treffende Forderungen in Zukunft auftauchender Erbberechtigter war, kann eine Bereicherungsabsicht nicht vermutet werden, bzw. es geht aus dem Gerichtsakt nicht einmal annähernd hervor, dass die Erbschaftsverkäuferin eine Bereicherung des Bf. in Kauf nahm. Dabei wird auch zu berücksichtigen sein, dass der Bf. vom vorverstorbenen Ehegatten der Erblässerin zu einem Drittel als Nacherbe auf den Überrest eingesetzt worden war. Damit war dem Bf. Recht zu geben.

Nach dem Sachverhalt verbleibt zwar kein Raum mehr für eine Schenkungssteuer, doch unterliegt der Hoffnungskauf über bewegliche Sachen gemäß § 33 TP 17 GebG der Rechtsgeschäftsgebühr von 2% vom Kaufpreis (*Fellner*, elektronischer Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 9-12). Das Finanzamt wird den vorliegenden Fall diesbezüglich würdigen.

Aus diesen Gründen war statzugeben und der Schenkungssteuerbescheid aufzuheben.

Nichtzulassung der Revision: Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher

Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes folgte.

Wien, am 10. Juni 2014