

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch M.B., vertreten durch Treuhand-Union, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4031 Linz, Denkstraße 49, vom 5. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 15. Dezember 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 18. Juni 2002 wurde zwischen M.B. als gesetzliche Vertreterin der minderjährigen Bw. als Verkäuferin sowie D.R. als Käufer ein Erbschaftskaufvertrag errichtet. Die wesentlichen Teile dieses Vertrages lauten:

Erstens: Die minderjährige Bw. übergebe an D.R. und dieser kaufe und übernehme das der minderjährigen Bw. nach ihrem am 30. November 2000 verstorbenen Vater M.R. zustehende gesetzliche Erbrecht auf Grundlage der im Hauptinventar vom 17. Juni 2002 angeführten Vermögenswerte. Eine Erbserklärung sei noch nicht abgegeben worden.

Zweitens: Der Kaufpreis sei mit 15.000,00 € vereinbart worden.

Drittens: Der Käufer übernehme sämtliche im Hauptinventar vom 17. Juni 2002 angeführten Aktiva und Passiva. Der Käufer verpflichte sich, im Verlassenschaftsverfahren eine bedingte Erbserklärung abzugeben.

Viertens: Der Käufer verpflichte sich, die Verkäuferin hinsichtlich von Ansprüchen der Verlassenschaftsgläubiger vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Am 17. Juni 2002 wurde ein Protokoll zur Errichtung des Hauptinventars erstellt. Aus diesem gehen Nachlassaktiva in Höhe von 224.127,59 € sowie Nachlasspassiva in Höhe von 396.246,41 €, somit eine rechnerische Überschuldung von 172.118,82 € hervor.

In den Nachlassaktiva würden unter Anderem die Liegenschaften Grundbuch EZ 736 und EZ 733 enthalten sein. Deren Einheitswert würde in Summe 100.579,20 € betragen.

Weiters liegt ein Schreiben des Käufers vom 26. Februar 2001 vor. Er würde in diesem Schreiben gemäß § 22 ErbStG 1955 Meldung erstatten darüber, dass er aus von seinem Bruder abgeschlossenen Versicherungsverträgen am 22. Februar bzw. 23. Februar 2001 Lebensversicherungsleistungen in Höhe von 1.697.953,00 S erhalten habe.

Die Auszahlung würde erfolgt sein, da er in den Versicherungsverträgen im Ablebensfall als Begünstigter namhaft gemacht worden wäre und sein Bruder am 30. November 2000 verstorben sei.

Am 18. Juni 2002 wurde notariell festgehalten:

Der Erblasser sei am 30. November 2000 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorben. Er hinterlasse als nächste gesetzliche Erbin seine minderjährige Tochter. Mit Erbschaftskaufvertrag vom 18. Juni 2002 hätte die minderjährige erbliche Tochter ihr Erbrecht verkauft.

Der Käufer würde nach Belehrung durch seinen Machthaber über die Rechtswirkungen der bedingten und der unbedingten Erbserklärung und der Gläubigereinberufung zum ganzen Nachlass die bedingte Erbserklärung abgegeben und berufe sich zum Nachweis seines Erbrechtes auf den Erbschaftskaufvertrag vom 18. Juni 2002 und das errichtete Hauptinventar.

D.R. beantrage, sein Erbrecht auf Grund der Aktenlage als ausgewiesen anzuerkennen und ihm den Nachlass einzuarbeiten und die Einantwortungsurkunde von Amts wegen im Grundbuch durchzuführen.

Aus der im Akt aufliegenden Todfallsaufnahme ergibt sich, dass beide Elternteile des Erblassers zum Zeitpunkt des Todes ihres Sohnes noch am Leben gewesen sind.

Am 8. August 2002 wurde durch das Bezirksgericht A. der Nachlass nach dem am 30. November 2000 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen M.R. auf Grund des Erbschaftskaufvertrages vom 18. Juni 2002 dem erblichen Bruder D.R., welcher die bedingte Erbserklärung abgegeben habe, zur Gänze eingearbeitet und die Verlassenschaftsabhandlung für beendet erklärt.

Am 15. Dezember 2003 wurde ein Erbschaftssteuerbescheid an Bw. abgefertigt, in dem die Erbschaftssteuer mit 2.011,58 € festgesetzt worden ist.

Die Berechnung würde sich wie folgt ergeben:

Gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 2% vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 1.383.990,00 S	27.680,00 S
entspreche	2.011,58 €

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Einheitswert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	1.383.999,97 S
Guthaben bei Banken	125.682,18 S
Guthaben beim Finanzamt	68.280,95 S
Hausrat einschließlich Wäsche	114.500,01 S
andere bewegliche Gegenstände	10.599,83 S
Kosten der Regelung des Nachlasses	-52.275,52 s
sonstige Kosten	-5.452.469,48 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	-30.000,00 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 lit a ErbStG 1955	-114.500,01 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 lit b ErbStG 1955	-10.599,83 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955	<u>-125.682,18 S</u>
steuerpflichtiger Erwerb	0,00 S

Der gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 berechnete Abgabenbetrag sei als Mindeststeuer vom Einheitswert der erworbenen Grundstücke bzw. Grundstücksanteile vorzuschreiben.

Die sonstigen Kosten würden sich aus der Summe der Passiva laut Abhandlungsprotokoll zusammensetzen.

Mit Schreiben vom 2. Jänner 2004 wurde von Bw. Berufung gegen obigen Bescheid eingebbracht. Dies mit folgender Begründung:

Es werde von der fiktiven Erbschaft nach ihrem am 30. November 2000 verstorbenen Vater M.R. Erbschaftssteuer vorgeschrrieben, obwohl sie die Erbschaft nie angetreten hätte und auch nie durch einen gesetzlichen Vertreter eine Erberklärung abgegeben worden sei. Dies sei der Abgabenbehörde bekannt, da im Erbschaftskaufvertrag vom 18. Juni 2002 dies

eindeutig im Punkt Erstens angeführt worden sei.

Die Berufungswerberin hätte durch ihre Mutter mit Zustimmung des Verlassenschafts- und Vormundschaftsgerichtes die Erbschaft nicht angenommen, da diese überschuldet gewesen wäre und sie hätte das ihr gesetzlich zustehende Erbrecht an D.R. (Bruder des verstorbenen M.R.) verkauft, diesem sei auch die gesamte Erbschaft eingeantwortet worden.

Die Vorschreibung einer Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 setze generell den Anfall eines Vermögenszuwachses und die Vorschreibung gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 den Erbanfall einer Liegenschaft voraus. Da die Berufungswerberin die Erbschaft nicht angenommen hätte, sei lediglich durch den Verkauf des Erbrechtes eine Vermögensvermehrung bei dieser in Höhe von 15.000,00 € eingetreten. Der Tatbestand des § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 sei daher nicht gegeben und der ausgestellte Erbschaftssteuerbescheid entbehre daher sowohl der objektiven, als auch der subjektiven Rechtsgrundlage.

Es werde daher der Antrag auf Aufhebung des Bescheides bzw. Abänderung auf Basis folgender Berechnung gestellt:

Vermögenszuwachs auf Grund des Verkaufes des Erbrechtes	206.404,50 S
minus Freibetrag gemäß § 14 Abs. 2 ErbStG 1955	<u>-30.000,00 S</u>
	176.404,50 S
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955: 2,5%	4.410,00 S
	320,50 €

Die 3,5%ige Mindeststeuer vom Einheitswert der Liegenschaften gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 (Grunderwerbsteueräquivalent) sei nicht vorzuschreiben, da Grunderwerbsteuer von den Gegenleistungen vorgeschrieben worden sei.

Am 4. August 2004 wurde die obige Berufung mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung: Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gelte als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall. Gemäß § 532 ABGB sei das Erbrecht das ausschließliche Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen in Beziehung auf das Ganze bestimmten Teil derselben in Besitz zu nehmen. Die Möglichkeit, die Erbschaft vor Abgabe der Erbserklärung entgeltlich (Erbschaftskauf) 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 müsse. Durch die Veräußerung der Erbschaft werde vom Erbrecht Gebrauch gemacht. Im Sinne des ErbStG sei das der der Erbschaftssteuer unterliegende Erwerb durch Erbanfall (VwGH 2.7.1992, 90/16/0167 und 19.12.1996, 96/16/0091).

Die Bemessungsgrundlage bilde der nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Wert des

Vermögens (wie im angefochtenen Bescheid), nicht jedoch der Kaufpreis laut Erbschaftskaufvertrag.

Mit Schreiben vom 6. September 2004 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung gestellt.

Mit Schreiben vom 30. September 2004 wurde zusätzlich wie folgt ausgeführt:

In der Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2004 würden zwei VwGH-Erkenntnisse angeführt werden. Diese würden lediglich besagen, dass Erbschaftssteuerpflicht auch bei einer "qualifizierten Erbausschlagung" gegeben sei.

Weiters werde in diesen Erkenntnissen darauf hingewiesen, dass Gegenstand des Erwerbes das Erbrecht als solches sei.

Wie schon in der Berufung ausgeführt worden sei, sei von der Berufungswerberin das ihr zustehende Erbrecht mittels Erbschaftskaufvertrag an D.R. verkauft worden. Es könne daher für die Bemessung der Erbschaftssteuer nur der Wert dieses Erbrechtes in Höhe des vereinnahmten Erlöses von 15.000,00 € herangezogen werden.

Die vorgeschriebene Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 sei ein so genanntes Grunderwerbsteueräquivalent im Erbrecht und könne nur bei Erwerb eines Grundstückes vorgeschrieben werden.

Da das Grundstück nie erworben worden sei, könne auch dieses "Grunderwerbsteueräquivalent" nicht zur Vorschreibung gelangen.

Außerdem widerspreche die Vorschreibung der Erbschaftssteuer einem wesentlichen Grundprinzip des ErbStG 1955, nämlich dass für die Erhebung der Erbschaftssteuer ein Bereicherungstatbestand bzw. Vermögenszuwachs gegeben sein müsse und selbstverständlich nur vom Vermögenszuwachs erhoben werden könne. Dies gehe auch eindeutig aus den neuen Bestimmungen für den Fall einer Grundstücksschenkung hervor, bei welcher grundsätzlich der dreifache Einheitswert, maximal aber der Schätzwert (Verkehrswert) herangezogen werden könne. (Diese Bemerkung würde nur zur Illustration dienen, dass grundsätzlich Erbschaftssteuer nur vom tatsächlichen Vermögenszuwachs berechnet werden könne.)

Außerdem sei darauf hingewiesen, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.8.1995, 94/16/0233, eindeutig festgestellt habe, dass beim Erbschaftskauf der Käufer an die Stelle des Erben trete und Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers sei.

Aus diesem Erkenntnis gehe eindeutig hervor, dass das Grundstück, für welches das Grunderwerbsteueräquivalent vorgeschrieben worden sei, vom Erblasser direkt an D.R. gegangen sei.

Am 20. Jänner 2005 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftskauf ist die entgeltliche Veräußerung des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung, somit ein Rechtsgeschäft unter Lebenden.

Nach ständiger Judikatur des VwGH stellt der Erbschaftskauf einen Fall der qualifizierten Erbausschlagung dar. Ein Erbschaftskauf 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, 2751/76).

Im gegenständlichen Fall ist D.R. 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 Erbschaftskauf, der Erbe über sein angefallenes Erbrecht bereits disponiert. Der eingetretene Anfall wird nicht beseitigt, dieser ermöglicht geradezu unter Aufrechterhaltung der Wirkungen des Anfalles den Antritt des Erbrechtes durch den Erwerber der Erbschaft (VwGH 19.12.1996, 96/16/0091).

Folglich trifft den 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) hat der Erbe bereits einen echten Vermögensvorteil erlangt, eine Bereicherung, welche mit dem Erbanfall bereits eingetreten ist.

Durch den Tod des Erblassers ist bereits mehr als die bloße Anwartschaft auf das Erbrecht entstanden (VwGH 29.1.1997, 97/16/0002).

Der Erwerber tritt in die Rechte und Pflichten des Erben ein – ein direkter Übergang des Vermögens vom Erblasser an den Erwerber liegt nicht vor.

Unwesentlich dabei ist, ob vom Erben bereits eine Erbserklärung abgegeben worden ist.

Sicher gestellt wird dadurch, dass durch eine Disposition über den Nachlass vor Erbserklärung nicht ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang willkürlich vermieden werden kann.

Es kommt dabei nicht auf die Einantwortung des Nachlasses durch das Gericht an. Beim Erbschaftskauf ist die Abgabenbehörde gerade nicht an die der Einantwortungsurkunde zu Grunde liegende Erbserklärung gebunden (VwGH 16.12.1993, 88/16/0235) – die Ausführungen der Berufungswerberin diesbezüglich gehen daher ins Leere.

"Gemäß § 116 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde an Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, insoweit gebunden, als in den betreffenden gerichtlichen Verfahren bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war. Vorfragen im Sinne dieser Bestimmung sind im Zuge eines

Verwaltungsverfahrens auftauchende Rechtsfragen, von deren Beantwortung die Lösung der Hauptfrage abhängt und zu deren Entscheidung als Hauptfrage ein Gericht berufen ist. Unter einer Vorfrage kann demnach nur eine Frage verstanden werden, die ein konkretes Rechtsverhältnis zum Gegenstand hat, das für den zu fällenden Bescheid ein Tatbestandselement bildet.

Für die Besteuerung eines Erwerbes durch Erbanfall bildet es nun im Sinne der oben dargestellten Gesetzesauslegung ein unerlässliches Tatbestandselement, dass sich der Erwerb auf einen Erbrechtstitel gründet. Dagegen kommen, wie gleichfalls bereits aufgezeigt, nach dem Zivilrecht für die Einantwortung eines Nachlasses nicht nur Erben, sondern auch Personen in Betracht, die den Nachlass oder einen Teil desselben durch Erbschaftskauf oder Erbschaftsschenkung erworben hätten. Es bestehe sohin eine divergierende Rechtslage, was zur Folge hat, dass dem Einantwortungsbeschluss des Abhandlungsgerichtes im gegebenen Zusammenhang nicht der Charakter einer Vorfragenentscheidung beigemessen werden kann.", VwGH 14.11.1978, 2751/76.

Durch die qualifizierte Erbsausschlagung ist ein der Erbschaftssteuer unterliegender Erwerb durch Erbanfall iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 verwirklicht (VwGH 2.7.1992, 90/16/0167), Gegenstand des Erwerbes ist folglich der gesamte Nachlass.

Auf Grund der Überschuldung des Nachlasses fällt keine Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 an, lediglich das Grunderwerbsteueräquivalent gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 1955 ist festzusetzen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 16. August 2005