



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0075-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, 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 M.L.B. als Verkäuferin sowie Bw. als Käufer ein Erbschaftskaufvertrag errichtet. Die wesentlichen Teile dieses Vertrages lauten:

Erstens: Die minderjährige M.L.B. übergebe an Bw. und dieser kaufe und übernehme das der minderjährigen M.L.B. 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 Berufungswerber übernehme sämtliche im Hauptinventar vom 17. Juni 2002 angeführten Aktiva und Passiva. Der Käufer verpflichte sich, im Verlassenschaftsverfahren eine bedingte Erbserklärung abzugeben.

Viertens: Der Berufungswerber 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 Berufungswerbers 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 an den Berufungswerber verkauft.

Der Berufungswerber 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.

Der Berufungswerber 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 Bw., welcher die bedingte Erbserklärung abgegeben habe, zur Gänze eingeantwortet und die Verlassenschaftsabhandlung für beendet erklärt.

Am 15. Dezember 2003 wurde ein Erbschaftssteuerbescheid an Bw. abgefertigt, in dem die Erbschaftssteuer mit 25.821,31 € festgesetzt worden ist.

Die Berechnung würde sich wie folgt ergeben:

| | |
|---|--------------|
| Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse III) 21% vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 1.691.950,00 S | 355.309,00 S |
| entspreche | 25.821,31 € |

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

| | |
|--|--------------------|
| bezugsberechtigte Versicherung | 1.697.953,04 S |
| Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955 | <u>-6.000,00 S</u> |
| steuerpflichtiger Erwerb (entspricht 122.959,02 €) | 1.691.953,04 S |

Der Versicherungserlös würde aus den Auszahlungen der O.V. bestehen.

Mit Schreiben vom 2. Jänner 2004 wurde durch Bw. gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit folgender Begründung:

Es sei gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 21% Erbschaftssteuer von den an ihn ausbezahlten Versicherungsbeiträgen vorgeschrieben worden. Bei der Berechnung der Erbschaftssteuer würde der gesamte von ihm übernommene Schuldenteil außer Acht gelassen werden.

Auf Grund des Erbschaftskaufvertrages vom 18. Juni 2002, mit dem der Berufungswerber das der minderjährigen M.L.B. gesetzlich zustehende Erbrecht erworben hätte, sei er Alleinerbe nach seinem verstorbenen Bruder M.R.. Zum Erbe gehöre das gesamte Vermögen und die gesamten Schulden des Hauptinventars sowie die Lebensversicherungsleistungen seitens der O.V. gemäß dem Schreiben vom 26. Februar 2001. Für die Berechnung der Erbschaftssteuer sei daher dieser Erb- und Legatsanfall als Einheit zu betrachten, da nach ständiger Rechtsprechung ein und dieselbe Person nicht gleichzeitig Legatar und Erbe sein könne, sondern wenn ein Legatar auf Grund eines Erbübereinkommens zum Erben werde, sei das Legat als Teil der Erbschaft anzusehen.

Dessen ungeachtet seien gemäß § 11 ErbStG 1955 mehrere innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile zusammen zu rechnen bzw. zu saldieren. Daran hätte auch die Ergänzung des § 11 Abs. 1 ErbStG 1955 nichts geändert, da die Klarstellung zur Zusammenrechnung des § 11 Abs. 1 ErbStG 1955 gemäß Erlass des BMF vom 14. 12. 1999, Z 10 3230/3-IV/10/99 zum Ausdruck bringe, dass eine Zusammenrechnung im Sinne des § 11 ErbStG 1955 des steuerlich negativen Vorerwerbes mit dem positiven Nacherwerb ausgeschlossen sei. In seinem Fall sei der Zeitpunkt des Erb- und Legatsanfalles der Todestag seines Bruders, so dass man von keinem Vorerwerb oder Nacherwerb sprechen könne.

Außerdem solle durch den § 11 Abs. 1 letzter Satz ErbStG 1955 verhindert werden, dass auf

Grund der besonderen steuerlichen Bewertungsvorschriften speziell im Hinblick auf die Einheitswerte von Liegenschaften entstehende fiktive Negativvermögen mit später zugeflossenen Positivvermögen saldiert werden könne. Dies treffe aber im Fall des Berufungswerbers nicht zu, da die Überschuldung der Erbschaft nicht nur beim Ansatz des Verkehrswertes laut Schätzungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen für die Erbabhandlung gegeben sei.

Nur auf Grund der ihm zugeflossenen Versicherungssummen sei es ihm möglich gewesen, die überschuldete Erbschaft zu übernehmen und einen Konkurs der Erbschaft mit Versteigerung der Liegenschaften abzuwenden. Es sei daher nicht gerechtfertigt, ihm vom positiven Vermögensteil, mit dem er die Schulden der Erbschaft bezahlen hätte können, Erbschaftssteuer vorzuschreiben, ohne Berücksichtigung dieser Schulden bei der Erbschaftssteuerbemessung.

Als Beilage werde eine Kopie des Beschlusses und der Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes übermittelt, woraus ersehen werden könne, dass er der Alleinerbe nach seinem Bruder sei.

Weiters werde eine Kopie des Hauptinventars übermittelt, woraus die objektive Überschuldung der Erbschaft trotz Ansatzes der Verkehrswerte ersehen werden könne. Es werde daher der Antrag gestellt, den Erbschaftssteuerbescheid aufzuheben bzw. die Erbschaftssteuer mit Null festzusetzen, da, wie aus der nachfolgenden Aufstellung ersichtlich, kein steuerpflichtiger Erwerb gegeben sei.

| | Verkehrswerte in S | steuerliche Werte in S |
|---|--------------------|---------------------------|
| Liegenschaften 736 und 733 | 2.734.000,00 | 1.384.000,00 |
| Versicherungserlöse | 1.697.953,00 | 1.697.953,00 |
| Guthaben bei Banken | 125.682,00 | 125.682,00 |
| Guthaben bei Finanzamt | 68.281,00 | 68.281,00 |
| Hausrat einschließlich Wäsche | 114.500,00 | 114.500,00 |
| andere bewegliche Gegenstände | 41.600,00 | 41.600,00 |
| Kosten der Regelung des Nachlasses | -52.276,00 | -52.276,00 |
| Kosten Notar | -42.932,00 | -42.932,00 |
| Passiva laut Abhandlungsprotokoll (ohne Wohn- und Ausgedingerechte) | -4.737.819,00 | -4.737.819,00 |

| | | |
|---|-------------|--------------------|
| Zahlung an M.L.B. | -206.405,00 | -206.405,00 |
| Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955 | | -6.000,00 |
| Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1a ErbStG 1955 | | -20.000,00 |
| Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1b ErbStG 1955 | | -8.000,00 |
| Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 | | <u>-125.682,00</u> |
| steuerpflichtiger Erwerb | | 0,00 |

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:
Wenn auch der Erbschaftskäufer vor Gericht die Erbserklärung auf Grund des Kaufvertrages abgebe, so fehle ihm jedoch ein gültiger Erbrechtstitel. Die "Titel zu dem Erbrecht" seien im § 533 ABGB erschöpfend angeführt. Der Erbschaftskauf zähle nicht dazu. Es sei daher ausgeschlossen, im Erbschaftskauf einen Erwerb durch Erbanfall zu erblicken (VwGH 14.11.1978, 2751/76).

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 würde das VwGH-Erkenntnis vom 14.11.1978 angeführt werden. Aus diesem Erkenntnis gehe eindeutig hervor, dass die Ansicht des VwGH vor diesem Erkenntnis eine andere gewesen wäre. Außerdem hätte der VwGH seine Ansicht in einem späteren Erkenntnis wieder geändert und weise darauf hin, dass der Käufer bei einem Erbschaftskauf der direkte Nachfolger, und zwar sogar der Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers sei (VwGH vom 30.8.1995, 94/16/0233).

Da es juristisch nicht möglich sei, dass bei einem totalen Erbschaftskauf sowohl der Erbe, als auch der Erbschaftskäufer Gesamtrechtsnachfolger nach dem Erblasser sein könnten, und nach dem zitierten VwGH-Erkenntnis der Käufer in die Rechtsstellung des Erben eintrete, müsse auch für Zwecke der Erhebung der Erbschaftssteuer dies so gesehen werden.
Außerdem sei der Sachverhalt in dem zitierten VwGH-Erkenntnis mit dem Sachverhalt beim

Berufungswerber nicht vergleichbar. Der Berufungswerber wäre immer als Erbe im Rahmen seines gesetzlichen Erbrechtes als Bruder des Erblassers vorgesehen gewesen. Dies gehe auch aus der Tatsache hervor, dass er auch Begünstigter in den Lebensversicherungsverträgen des Erblassers gewesen wäre, da nur derjenige die sonst überschuldete Erbschaft antreten hätte können, der auch Begünstigter aus den Lebensversicherungsverträgen gewesen wäre. Die relativ komplizierte Situation sei nur deshalb eingetreten, da M.R. (Erblasser) plötzlich in der Nacht und im Alter von 37 Jahren an Herzversagen verstorben sei und er auch keine Kenntnis davon gehabt hätte, dass er ein Kind gezeugt habe. Diese Tatsache sei erst nach seinem Tod evident geworden.

Bw. sei als vorgesehener und mittelbarer Erbe anzusehen und es würde eine ungewöhnliche Härte bedeuten, wenn dieser vom positiven Teil der Erbschaft (Versicherungserlöse) die Erbschaftssteuer bezahlen müsste und den überschuldeten Teil der Erbschaft nicht dagegen in Anrechnung bringen könnte. Dies besonders im Hinblick darauf, dass er die Versicherungserlöse zur Abdeckung der Schulden aus der übernommenen Erbschaft verwendet habe und so einen Erbschaftskonkurs abwenden hätte können.

Außerdem würde darauf hingewiesen werden, dass die Schulden bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer als Gegenleistung angesetzt worden seien.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Nach ständiger Judikatur des VwGH (23.1.1992, 88/16/0139, 22.10.1992, 91/16/0103, 29.1.1996, 94/16/0064) fällt eine Kapitalversicherung auf Er- und Ableben, die gemäß § 166 VersVG an den Begünstigten ausbezahlt wird, unter obige Bestimmung.

Unstrittig ist in gegenständlichem Fall, dass die an den Berufungswerber ausbezahlten Versicherungssummen in Höhe von 1,697.953,04 S einen steuerpflichtigen Erwerb bilden.

Strittig ist lediglich, ob auch durch den Erbschaftskauf vom 18. Juni 2002 ein Erwerb iSd ErbStG 1955 gegeben ist und somit der erworbene überschuldete Nachlass bei Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer zur Saldierung herangezogen werden kann.

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).

Auch im gegenständlichen Fall ist der Berufungswerber weder durch ein Testament oder einen Erbvertrag begünstigt, noch auf Grund des Gesetzes berufen (§ 735 ABGB).

Die Ausführungen über eine vom Erblasser beabsichtigte Erbfolge gehen ins Leere, sind in keiner Weise nach Außen getreten.

Es liegt folglich ein Fall der qualifizierten Erbausschlagung vor.

Während bei der 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.

Der Berufungswerber hat den Nachlass durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben.

Der Erwerb der darin enthaltenen Grundstücke wurde der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Der Erwerb des Nachlasses gründet sich gerade nicht auf einen Erwerb durch Erbanfall, ein solcher ist nur dann verwirklicht, wenn der Vermögensanfall auf einem der Berufungsgründe des § 533 ABGB beruht. Im vorliegenden Fall ist unstrittigerweise kein solcher gegeben.

Der Erbschaftskauf ist kein Erwerb durch Erbanfall (VwGH 14.11.1978, 2751/76).

Die Tatsache, dass der Berufungswerber als Gesamtrechtsnachfolger eingetreten ist, macht das Vermögen nicht zu einem durch Erbanfall zugeflossenen. Auf die Einantwortung durch das Gericht kommt es dabei nicht 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 diesbezüglichen Ausführungen des Berufungswerbers sind daher nicht relevant.

"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.

Da wie oben dargelegt kein Erwerb von Todes wegen in Bezug auf den erworbenen Nachlass vorliegt, kann auch dessen negativer Saldo nicht die Bemessungsgrundlage des gegenständlichen Bescheides mindern.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 16. August 2005