



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X.X., Adresse, vertreten durch Steuerberater, vom 7. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. September 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 6. August 1999 schlossen A.K., T.R., M.W., H.S. als Verkäufer mit X.X. und Y.Y. als Käufer einen notariellen Erbschafts Kaufvertrag mit folgendem Inhalt ab:

"Präambel

Die Verkäufer sind Halbbruder bzw. Halbschwester der am 13.05.1999 verstorbenen N.N., geb. P. In dem zu Zahl geführten Verlassenschaftsverfahren wären die Verkäuferinnen auf Grund des Gesetzes Erben nach N.N..

In diesem Verlassenschaftsverfahren wurde am 29.7.1999 ein Testament kundgemacht, auf Grund welchen Haupterbe nach N.N. Herr D.B. wäre. Die Vertragsparteien sind der Ansicht, daß dieses Testament ungültig ist und die Verstorbene nicht im Sinne dieses Testamentes verfügen wollte. Da die Gesetzeserben sich nicht in der Lage sehen, ein aufwendiges Verfahren gegen den Hauptberechtigten aus dem genannten Testament zu führen, verkaufen sie mit diesem Vertrag im Sinne des § 1278 ABGB ihre Erbschaft an die Käufer und diese kaufen diese Erbschaft zu gleichen Teilen.

I.

Die Vertragsteile halten zunächst fest, daß die Verlassenschaft –soweit heute überschaubar- aus nachstehenden wesentlichen Vermögenswerten besteht:

An Barvermögen ein Betrag von über ATS 30.000.000,--

Liegenschaftsbesitz in Frankreich

Liegenschaftsbesitz im Burgenland

eine Eigentumswohnung in Innsbruck
Schmuck
Goldmünzen.

Darüber hinaus verweisen die Erbschaftskäufer darauf, daß nach den Behauptungen des Herrn D.B. aus dem Notariatsakt GZl. Zahl.2 vom 23.03.1992 des Notars X.Y. eine Forderung der Verlassenschaft bzw. der Erben gegenüber dem/den Berechtigten aus der in diesem Vertrag statuierten fidekommissarischen Substitution im Ausmaß der Hälfte des Wertes des Hotels Z (samt damit verbundenem Liegenschaftsbesitz) bestehen würde. Die Käufer sind demgegenüber der Ansicht, daß nach dem Punkt "siebtens" dieses Vertrages keine Zahlung an die Erben zu erfolgen hat.

II.

Die Verkäufer verkaufen und übergeben nunmehr ihre (strittige) Erbschaft aus der Verlassenschaft nach N.N. an die Käufer und diese kaufen und übernehmen diese jeweils zur Hälfte.

Als Gegenleistung vereinbaren die Vertragsteile die Zahlung eines Betrages von je S 1.000.000,-- (i.W. je Schilling eine Million) an die Verkäufer.

Hievon ist ein Teilbetrag von S 100.000,-- je Verkäufer bei Vertragsunterfertigung an die Verkäufer zur Zahlung fällig.

Der Restbetrag von S 900.000,-- je Verkäufer ist binnen 14 Tagen ab Vertragsunterfertigung an die Verkäufer auf ein von diesen namhaft zu machendes Konto zur Zahlung fällig.

III.

Die Vertragsteile sind sich dessen bewußt, daß der gegenständliche Vertrag ein Glücksvertrag im Sinne des ABGB ist und daher eine Anfechtung wegen allfälliger Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes nicht in Betracht kommt. Sie verzichten auch auf eine allfällige Anfechtung wegen Irrtums, List oder Zwang.

IV.

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren verpflichten sich die Käufer zu tragen. Dies mit Ausnahme der Erbschaftssteuer der Verkäufer, die von diesen selbst zu tragen ist. "

Dieser Vertrag wurde am 13. Oktober 1999 dem Finanzamt angezeigt mit dem Ersuchen um Vorschreibung der Rechtsgeschäftsgebühr im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG.

Mit vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 16. Dezember 2002 wurde für den Rechtsvorgang "Erbschafts Kauf vom 6.8.1999 mit A.K., T.R., M.W., H.S." gegenüber X.X. (Bw.) Grunderwerbsteuer in Höhe von 69,95 € und Schenkungssteuer im Betrag von 110.844,36 € festgesetzt (Berechnung siehe Bescheid). Begründend wurde angeführt, für den genannten Erbschafts Kaufvertrag würden durch die gemischte Schenkung Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer in der angegebenen Höhe anfallen.

In der gegen diesen vorläufigen Grunderwerbsteuer- und Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, das von den gesetzlichen Erben verkaufte Erbrecht sei deshalb strittig gewesen, sei doch im Verlassenschaftsverfahren ein Testament kundgemacht worden, nach dem D.B. der Haupteerbe nach der Verstorbenen gewesen wäre. Die Vertragsparteien des Erbschafts Kaufvertrages vermuteten jedoch, dass dieses Testament gefälscht und damit ungültig sei. Da sich die gesetzlichen Erben nicht in der Lage sahen, das Testament zu bekämpfen und ein aufwendiges Erbrechtsverfahren gegen den Hauptverdächtigen zu führen, hätten der Bw. und sein Bruder den gesetzlichen Erben ursprünglich vorgeschlagen, die vermeintliche Erbschaft um einen Sockelbetrag von 150.000 S

pro Gesetzeserben zu kaufen und darüber hinaus 80 % all dessen, was "erkämpft" werden könne, an die Gesetzeserben abzutreten. Dieser Vorschlag sei den Gesetzeserben zu risikoreich gewesen. Von den Gesetzeserben sei daher das Angebot gekommen, die Erbschaft unabhängig vom Ausgang des Verlassenschaftsverfahrens um einen Betrag von 1,000.000 S je Gesetzeserben abzutreten. In diesem Sinn sei dann der notarielle Erbschafts Kaufvertrag abgeschlossen worden. Durch die Veräußerung der angefallenen aber noch nicht angetretenen und auch noch in keiner Weise geklärten Rechtsverhältnisse seien die Käufer an die Stelle der Gesetzeserben in die Rechte und Verbindlichkeiten der Verkäufer als Erben eingetreten. Die Käufer und nunmehrigen Gesamtrechtsnachfolger hätten die Einholung eines graphologischen Gutachtens zum umstrittenen Testament veranlasst. In dem auf Grund des Gutachtens gegen D.B. eingeleiteten Strafverfahrens sei vom Gericht ein weiteres Schriftgutachten eingeholt worden, das zum Ergebnis kam, dass das Testament mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Fälschung sei. Die Einschreiter X.X. und Y.Y. hätten am 2. November 1993 den Antrag gestellt, mit dem Abhandlungsverfahren nicht bis zur Beendigung des Strafverfahrens zuzuwarten und hätten unter Hinweis auf den erfolgten notariellen Erbschafts Kaufvertrag vom 6. August 1999 auf das gesetzliche Erbrecht die unbedingte Erbserklärung zum gesamten Nachlass abgegeben. Nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung seien noch von anderen Personen Erbensprüche angemeldet worden, womit im Ergebnis das Erbrecht der Erbschaftskäufer in Frage gestellt worden sei. Der Erbschafts Kauf sei unter Berücksichtigung der bezogen auf das gesetzliche Erbrecht der Verkäufer bestehenden Rechtsunsicherheiten als "gewagtes" Geschäft zu qualifizieren. Da eine nicht inventarisierte und nicht angetretene Erbschaft vorliege, handle es sich somit zweifelsfrei um einen Hoffnungskauf und damit um ein Glücksgeschäft. Ein solcher Erbschafts Kauf unterliege als Hoffnungskauf nach § 33 TP 17 Abs. 1 GebG der Rechtsgebühren und nicht der Schenkungssteuer. Im vorliegenden Fall handle es sich keineswegs um eine Schenkung, denn die Schenkungsabsicht liege im vorliegenden Fall bei den Vertragsparteien nicht vor.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den bekämpften vorläufigen Schenkungs- und Grunderwerbsteuerbescheid mit Berufungsvorentscheidung ab und begründete diese auszugsweise wie folgt:

"Gerichtsprotokollen aus dem Gerichtsakt zu Zahl ist zu entnehmen, dass die Verstorbene N.N. nicht im Sinn hatte, testamentarisch über ihren Nachlass zu verfügen, sondern rein mündliche Versprechungen über Teile ihres Vermögens, die sie an diverse Personen zu hinterlassen gedachte, abgab.

Dies, sowie dem Erbschafts Kaufvertrag und dem Berufungsvorbringen ist eindeutig zu entnehmen, dass das vorhandene Testament gefälscht und somit rechtsunwirksam ist. Da kein gültiges Testament vorhanden ist, tritt die gesetzliche Erbfolge ein und sind die vier Erbschaftskäufer somit als gesetzliche Erben des Nachlasses nach N.N. berufen.

Auch geht aus besagtem Vertrag hervor, dass der Nachlass sehr wohl- zwar nicht bis ins kleinste Detail, jedoch im Großen- übersehbar war, ansonsten nicht gegenständliche Auflistung (Punkt I des Vertrages) hätte erstellt werden können. So war davon auszugehen, dass sowohl die Erbschaftsverkäufer als auch

die Erbschaftskäufer über den Vermögenstand der Verstorbenen Bescheid wussten.

Im Berufungsfall war den Erbschaftsverkäufern der Nachlass angefallen, ansonsten sie diesen auch nicht hätten verkaufen können. Durch den Verkauf des Nachlasses ist gegenständlicher Tatbestand einer qualifizierten Erbausschlagung ähnlich. Durch diesen Verkauf des angefallenen Vermögens wird ein weiterer selbständig zu beurteilender Rechtsvorgang gesetzt.

Sämtlichen Vertragsparteien war der Umfang des Nachlasses im Großen und Ganzen sehr wohl bewusst und auch die Tatsache, dass sich eine größere Veränderung im Ausmaß desselben nicht ergeben wird. Den Vertragsparteien war auch bewusst, dass das vorhandene Vermögen bei weitem die dafür entrichtete Gegenleistung übersteigt.

Die Nachlassverkäufer haben somit eine Bereicherung des Berufungswerbers in Kauf genommen und stellt daher der Differenzbetrag zwischen dem tatsächlich erhaltenen Vermögen und der Gegenleistung einen schenkungssteuerlichen Tatbestand dar.

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 Gebührengesetz bestimmt: "Der Gebühr unterliegen Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Die Höhe der Gebühr für Hoffnungskäufe beweglicher Sachen beträgt vom Kaufpreis 2 v.H.

Den Erbschafts Kauf, der ohne Errichtung eines Inventars erfolgt, behandelt das ABGB als Unterart des Hoffnungskaufes. Es stellt somit der Erbschafts Kauf, der ohne Inventarisierung erfolgt, einen Hoffnungskauf und damit ein Glücksvertrag dar. Der ohne Errichtung eines Inventars abgeschlossene Erbschafts Kauf ist deshalb ein "gewagtes Geschäft".

Im gegenständlichen Streitfall kann jedoch auf Grund des Bewusstseins sämtlicher Vertragsteile über die Vermögensverhältnisse der Verstorbenen davon ausgegangen werden, dass es sich bei dem Erbschafts Kauf nicht um ein "gewagtes" Geschäft handelt. Der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG war somit nicht erfüllt, sondern stellt dieser Erbschafts Kauf vielmehr einen (wie bereits oben ausgeführt) schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand dar.

Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war daher abzuweisen.

Da sich im gegenständlichen Nachlass auch Liegenschaften befinden, war die Gegenleistung des Berufungswerbers im Verhältnis zum Wert der Liegenschaften und sonstigen Vermögenswerte aufzuteilen. Gegen die Höhe der Aufteilungsquote wurde in der Berufung kein Einwand erhoben. Die nähere Berechnung ergibt sich aus der Beilage zum Bescheid.

Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war abzuweisen. "

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Ausführungen in der

Berufungsvorentscheidung wird darin nochmals dargelegt, welche Umstände dafür sprechen,

dass es sich bei dem Erbschafts Kaufvertrag um ein extrem gewagtes Geschäft gehandelt

habe. Was die Feststellung anlangt, dass die Vertragsparteien laut Erbschafts Kaufvertrag eine ungefähre Vorstellung vom vorhandenen Aktivvermögen gehabt hätten, wurde noch

besonders auf den in diesem Vertrag angeführten Notariatsakt vom 23. März 1992 verwiesen, wonach nach Ansicht des D.B. eine Forderung der Verlassenschaft bzw. der Erben gegenüber

dem/den Berechtigten aus der fidekommissarischen Substitution im Ausmaß der Hälfte des Wertes des Hotels Z bestehen würde. Da die Auslegung dieses mit Notariatsakt

abgeschlossenen Vertrages nicht geklärt gewesen sei, hätte es zu einer beträchtlichen

Minderung des angeführten Vermögens kommen können. Weiters wurde eingehend

dargelegt, was gegen das Vorliegen eines Schenkungswillens bei den vier Gesetzeserben spreche.

Das Finanzamt nahm in der Folge beim Bw. eine Außenprüfung vor. Unter Übernahme der im Bericht vom 14. August 2003 getroffenen Feststellungen setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. mit dem gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid vom 12. September 2003 die Grunderwerbsteuer mit 168,44 € und die Schenkungssteuer mit 155.112 € fest.

Begründend wurde unter Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, für den Erbschafts Kaufvertrag vom 6. August 1999 mit der genannten Verkäuferin falle für die gemischte Schenkung Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer in der angegebenen Höhe an.

Gegen diesen endgültigen Schenkungssteuerbescheid wurde die gegenständliche Berufung erhoben. Zur Begründung wurde auf die Begründung in der Berufung gegen den vorläufigen Schenkungssteuerbescheid vom 16. Dezember 2002 sowie auf die ergänzenden Ausführungen im Vorlageantrag verwiesen. Für den Fall des Ausgehens von einer Schenkung wurde überdies noch eingewendet, dass diesfalls für die Geldeinlagen bei Kreditinstituten die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG anzuwenden sei, da im vorliegenden Fall eine Schenkung frühestens im Zeitpunkt der Erbabhandlung bzw. der Einantwortung (August 2001) stattfinden konnte, denn durch die Einantwortung erfolgte die Übergabe des Nachlasses in den rechtlichen Besitz der Erben und damit in den Besitz des Bw., der als Erbschaftskäufer an die Stelle der Erben trat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall hat das Finanzamt in dem gegenständlichen notariellen Erbschafts Kaufvertrag eine gemischte freigebige Zuwendung der vier gesetzlichen Erben an die beiden Erbschaftskäufer gesehen und deshalb im Umfang der Unentgeltlichkeit Schenkungssteuer vorgeschrieben. Der Bw. bekämpft diese Schenkungsbesteuerung dem Grunde nach mit dem Argument, dabei handle sich um einen Hoffnungskauf und damit um ein Glücksgeschäft, das nicht die Schenkungssteuer, sondern die Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG auslöst. Den Erbschaftsverkäufern habe der Bereicherungswille gefehlt, weshalb mangels Vorliegens dieser Tatbestandsvoraussetzung dieser Erbschafts Kauf nicht als Schenkung bzw. freigebige Zuwendung der Erben an die Erbschaftskäufer zu werten sei. Für den Fall der Bejahung eines schenkungssteuerpflichtigen Vorganges richte sich die Berufung überdies gegen die Einbeziehung der Bankguthaben in Höhe von 8.154.195,80 S in die Berechnung der Bemessungsgrundlage.

Der zu den Rechtsgeschäften unter Lebenden zählende Erbschafts Kauf ist die entgeltliche Veräußerung des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 65 zu § 2 ErbStG und die dort angeführte zivilrechtliche Lehre und Rechtsprechung). Den Erbschafts Kauf, der ohne Errichtung eines Inventars erfolgt, behandelt das bürgerliche Recht als Unterart des Hoffnungskaufes (§ 1278 Abs. 1 ABGB). Es stellt somit der Erbschafts Kauf, der ohne Inventarerrichtung erfolgt, einen Hoffnungskauf und damit ein Glücksgeschäft dar. Ein solcher Erbschafts Kauf unterliegt als Hoffnungskauf beweglicher Sachen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1

GebG der Rechtsgebühr (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 69 zu § 2 ErbStG). 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).

Im vorliegenden Berufungsfall war zum einen abzuklären, ob dem Erbschaftsverkauf eine Vermögensaufstellung (Inventar) zugrunde lag bzw. ob das Finanzamt zu Recht von einem auffallenden Missverhältnis zwischen Kaufpreis und angefallenem Vermögen ausgegangen und die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG als erfüllt angesehen hat.

Wurde dem Erbschaftsverkauf eine Aufstellung ("Inventar") zugrunde gelegt, so hat der Verkäufer in diesem Umfang für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Nachlasses Gewähr zu leisten; sonst bezieht sich die Haftung nur auf die Richtigkeit des Erbrechtes (§ 1283 ABGB). Der Erbschaftsverkauf, der ohne Errichtung eines "Inventars" erfolgt, stellt somit wie bereits erwähnt als "gewagtes Geschäft" einen Hoffnungskauf und damit einen Glücksvertrag dar (Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, Band II, 13. Auflage, Seite 582). Im Berufungsfall besteht kein Zweifel darüber, dass der in Frage stehende Erbschaftsverkauf ohne formelle Errichtung eines Inventars im Sinne des AußStrG abgeschlossen wurde. Unter Punkt I hielten die Vertragsteile allerdings unter Aufzählung der einzelnen Positionen fest, aus welchen wesentlichen Vermögenswerten ("soweit heute überschaubar") die Verlassenschaft bestand. Keine Angaben wurden hinsichtlich etwaiger Schulden getroffen. Bezüglich der im Erbschaftsverkaufvertrag aufgenommenen Vermögenszusammenstellung bleibt an Sachverhalt überdies festzuhalten, dass bereits vorher im Rahmen der Todfallsaufnahme am 14. Juli 1999 vom Lebengefährten der Verstorbenen D.B. detailliert das Nachlassvermögen und die Schulden angegeben wurden. Außerdem wurde laut Protokoll aufgenommen am 23. Juli 1999 im Beisein von X.X. und seines Rechtsbeistandes in der Verlassenschaftssache nach der Verstorbenen N.N. vom Gerichtskommissär die Öffnung von zwei Schließfächern und eines Tresors vorgenommenen mit dem Ziel der Sichtung und Auflistung der darin befindlichen Gegenstände der Erblasserin. Der Inhalt dieser Schließfächer, darunter beispielsweise 4 Sparbücher, ein Wertpapiersparbuch und Dokumente betreffend die Liegenschaften in Frankreich und in Ort.X wurde in diesem Protokoll festgehalten. Bei der Verlassenschaftsabhandlung vom 5. August 1999, anwesend u.a. A.K., T.R., M.W., H.S. und auch X.X., wurde auf das bisherige aktenkundige Nachlassvermögen verwiesen. Bei dieser Sachlage ist unbedenklich davon auszugehen, dass beide Vertragsparteien des am 6. August 1999 abgeschlossenen Erbschaftsverkaufvertrages trotz Fehlens eines förmlichen "Inventars" im Sinne der §§ 166,168 AußStrG durchaus eine genaue und detaillierte Vorstellung über die

Aktiva und Passiva des Nachlassvermögens hatten. Durch die Anführung der wesentlichen Vermögenswerte der Verlassenschaft in Punkt I des Erbschafts Kaufvertrages wurden diese zur vereinbarten Vertragsgrundlage dieses Rechtsgeschäftes, wurde doch dem Erbschafts Kauf diese Aufstellung ("Inventar") zugrunde gelegt. Im Hinblick darauf, dass jedenfalls die im Verlassenschaftsverfahren gesichert festgestellten Vermögenswerte (Sparbücher und Wertpapiere von über 30-Millionen-S und zusätzlich noch Liegenschaftsbesitz) ein Vielfaches des vereinbarten Kaufpreises von 4 Millionen S ausmachten, kann durchaus die Feststellung getroffen werden, dass der Kaufpreis im Verhältnis zu den angefallenen Vermögenswerten auffallend gering war. Weiters spricht im Streitfall aufgrund der für die Vertragsparteien erkennbaren und objektiv gegebenen Vermögenslage allein der Umstand, dass kein formell erstelltes Inventar errichtet wurde, nicht schlichtweg für ein "gewagtes Geschäft", denn die im Verlassenschaftsverfahren gemachten Wertangaben in Verbindung gesehen mit den angeführten Vermögenswerten in Punkt I des Erbschafts Kaufvertrages waren derart ausreichend detailliert bzw. konkret, dass diesen die Funktion einer Vermögensaufstellung ("Inventar"), die dem Erbschafts Kauf zugrunde lag, beigemessen werden könnte. Eine abschließende Beurteilung des Vorbringens in der Berufung und im Vorlageantrag, da im vorliegenden Fall eine nicht inventarisierte Erbschaft vorlag, war der Erbschafts Kauf ein "gewagtes Geschäft" und damit als "Glücksgeschäft" (Hoffnungskauf) zu qualifizieren, kann letztlich aus nachstehenden Gründen auf sich beruhen.

Bezogen auf den gegenständlichen notariellen Erbschafts Kauf bleibt unter Hinweis auf die eingangs angeführte Rechtslage (siehe nochmals Dorazil, ErbStG, Handkommentar, 3. Auflage, Tz 11.1 und 24.2.3 zu § 2 ErbStG) überdies noch zu beurteilen, ob die für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung geforderten gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG gegeben sind. Eine freigebige Zuwendung liegt nach dieser Gesetzesstelle vor, wenn

- a) die Zuwendung unter Lebenden erfolgt,
- b) der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls würde eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vorliegen) und
- c) der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden.

Das Erbschaftsteuergesetz unterwirft der Schenkungssteuer somit nicht nur die Schenkung iSd bürgerlichen Rechts, sondern auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Der dem Schenkungssteuerrecht eigentümliche Begriff der freigebigen Zuwendung unterscheidet sich von der bürgerlich-rechtlichen Schenkung dadurch, dass bei letzterer zwischen Geschenkgeber und Geschenknehmer eine vertragliche Einigung über Sache und Wert sowie

der beiderseitige Wille vorhanden sein muss, zu schenken und eine Schenkung anzunehmen, während bei der freigebigen Zuwendung die Einigung des Zuwendenden und des Bedachten über die Unentgeltlichkeit nicht erforderlich ist. Zum Unterschied von der Schenkung im engeren Sinn wird also bei der freigebigen Zuwendung der Bereicherungswille nur beim Zuwendenden verlangt. In subjektiver Hinsicht ist es somit erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Der Bereicherungswille muss bei einer gemischten freigebigen Zuwendung hinsichtlich des unentgeltlichen Teiles vorliegen. Dieser beim Zuwendenden vorhanden sein müssende Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Für die Frage, ob ein Bereicherungswille vorliegt, sind die Tatumstände im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes maßgebend. Nach Schrifttum und Rechtsprechung kann der Bereicherungswille aus dem Sachverhalt erschlossen werden. 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 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Jedenfalls ist es Sache der Abgabenbehörde, den Bereicherungswillen zu beweisen und festzustellen, wobei bei der Beurteilung, ob ein Bereicherungswille anzunehmen ist, stets von der Verkehrsauffassung bzw. von den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen auszugehen ist.

Der Bw. bestreitet in der Berufung und im Vorlageantrag den Bereicherungswillen der gesetzlichen Erben im Wesentlichen mit dem Hinweis auf das vorliegende Testament und dem von diesen gescheuten Prozessrisiko einer Anfechtung des Testamentes, sodass auf Grund der bestehenden Zweifelhaftigkeit ihres gesetzlichen Erbrechtes die Erbschaftsverkäufer dieses Rechtsgeschäftes nicht mit Bereicherungswillen abschlossen haben. Außerdem seien die Vertragsparteien des Erbschaftskaufes in keinem Naheverhältnis zueinander gestanden, was ebenfalls gegen das Vorliegen eines Bereicherungswillens bei den gesetzlichen Erben spricht. Den Streitfall entscheidet somit, ob bei den gesetzlichen Erben im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbschaftskaufvertrages ein Bereicherungswille vorlag.

Im gegenständlichen Fall eines Erbschaftskaufes mit einer vereinbarten Gegenleistung von 4 Mill S stellt sich die Frage einer gemischt freigebigen Zuwendung. Auch bei einer gemischt freigebigen Zuwendung muss wie überhaupt bei einer freigebigen Zuwendung jedenfalls der Zuwendende in subjektiver Hinsicht den einseitigen Willen haben, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Für das Vorliegen

einer gemischt freigebigen Zuwendung ist somit wesentlich, dass auch bei einem auffallenden Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in subjektiver Hinsicht die teilweise Unentgeltlichkeit beim Zuwendenden beabsichtigt war. Es genügt also 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. Außerdem kann ein Bereicherungswille bei Zuwendungen unter Angehörigen vermutet werden, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50a zu § 3 ErbStG und VwGH vom 17.12.1998, 96/16/0241).

An Umständen des Einzelfalles war im Berufungsfall unbestritten davon auszugehen, dass die Erbschaftsverkäufer als Halbbrüder bzw. Halbschwestern die gesetzlichen Erben nach der Verstorbenen waren. Im Verlassenschaftsverfahren wurde allerdings ein Testament kundgemacht, nach dem der Lebensgefährte der Verstorbenen deren Haupterbe wäre. Da sich die vier Gesetzeserben laut Präambel des Erbschaftskaufvertrages nicht in der Lage sahen, in einem aufwendigen Erbschaftsprozess die Gültigkeit dieses Testamentes zu bestreiten und damit ihr gesetzliches Erbrecht durchzusetzen, entschlossen sie sich zum Erbschaftsverkauf an die beiden Käufer um eine Gegenleistung von insgesamt 4 Million S. Unter Einschätzung ihres Prozessrisikos sahen augenscheinlich die Verkäufer im Erhalt von je 1 Million S das subjektive Äquivalent für den Erbschaftsverkauf, wobei ihr Erbrecht zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses auf Grund des vorliegenden Testamentes jedenfalls zweifelhaft war. In diesem Zusammenhang bleibt noch anzumerken, dass laut einem dem Vorlageantrag beigezeichneten Schreiben des diesen Erbschaftskaufvertrag aufsetzenden Rechtsanwaltes die beiden Käufer den Erben ursprünglich einen Sockelbetrag von je 100.000 S anboten und "darüber hinaus eine Beteiligung von 80 % an allem, was im Zuge der Bekämpfung des Testamentes lukriert werden könnte." Die Gesetzeserben forderten hingegen einen Barbetrag von 1 Mill S, wobei sie gleichzeitig dann mit dieser Angelegenheit nichts mehr zu tun haben wollten. Bei den Überlegungen der Gesetzeserben könnte auch eine Rolle gespielt haben, dass bei der diesem Erbschaftsverkauf (6. August 1999) unmittelbar vorangegangenen Verlassenschaftsabhandlungstagsatzung (5. August 1999) überdies eine Frau A.R. durch ihren Rechtsanwalt gestützt auf eine mündliche letztwillige Verfügung (Vermächtnis) einen "namhaften" Geldbetrag geltend machte. Außerdem hatte schon vorher eine Hotelgouvernante eine Vermächtnisforderung nach Ausfolgung eines Sparbuches mit einem Einlagenstand zwischen 3-4 Mill S über ihren Rechtsanwalt beansprucht. Da auf Grund der diesbezüglich etwas "skurrilen" Persönlichkeit der Verstorbenen offensichtlich nicht

auszuschließen war, ob nicht noch weitere Vermächtnisse in Millionen Höhe auftauchten, gingen sie augenscheinlich beim Vertragsabschluss unter Einbeziehung der mit der Realisierung des Nachlassvermögens zusammenhängenden Unwägbarkeiten von einer wechselseitigen Gleichwertigkeit der beiden Leistungen aus. Bei Abschluss des Erbschafts Kaufvertrages beurteilten die gesetzlichen Erben augenscheinlich die Erfolgsaussichten eines gegen den Testamentserben geführten Verlassenschaftsprozesses äußerst gering ein, sonst hätten sie wohl das ursprüngliche Angebot der Käufer Y.Y. und X.X. mit einem Sockelbetrag von je 100.000 S und einer zusätzlichen 80 % Erfolgskomponente der erstrittenen Nachlassgegenstände angenommen. Diesbezüglich dürfte auch eine Rolle gespielt haben, dass zum Vertragszeitpunkt– außer einem unbestimmten Gefühl- kein konkreter Hinweis dafür sprach, dass es sich bei diesem sogenannten Dreizeugentestament vom 3. September 1998, welches laut vom Notar als Gerichtskommissär aufgenommenem Verlassenschaftsabhandlungsprotokoll vom 5. August 1999 von der am 13. Mai 1999 verstorbenen N.N. und von drei Testamentszeugen unterfertigt war, jedenfalls um eine Fälschung handeln musste. Außerdem widerspricht es wohl nicht schlichtweg jeder Lebenserfahrung, dass eine (überdies kinderlos) Verstorbene ihren Lebensgefährten als Haupterben testamentarisch einsetzt. Weiters ist zu bedenken, dass die verkaufenden gesetzlichen Erben zu den beiden Erbschaftskäufern in keinem verwandtschaftlichen Naheverhältnis standen, handelte es sich doch bei den gesetzlichen Erben um die Halbbrüder bzw. Halbschwestern einer "zugeheirateten" Tante der Käufer. Bis zum Verlassenschaftsverfahren kannten sich nach den durchaus glaubhaften Ausführungen im Vorlageantrag die Vertragsparteien gar nicht. Es spricht daher auch kein gegebenes nahes Verwandtschaftsverhältnis dafür und lässt vermuten, dass die Verkäufer im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbschafts Kaufvertrages die Käufer bewusst bereichern wollten oder eine solche Bereicherungen bei Abwicklung des Rechtsgeschäftes jedenfalls in Kauf nahmen, als sie gegen eine Gegenleistung von 4 Mill S ihre auf Grund des Testamentes zweifelhaften Erbrechte durch einen Erbschafts Kauf auf die beiden Käufer abtraten. Die aufgezeigten Tatumstände lassen keine konkreten Anhaltspunkte erkennen die die Schlussfolgerung rechtfertigen, dass bei den gesetzlichen Erben (Verkäufern) der Wille zu bereichern vorhanden war.

Zusammenfassend lässt sich im Gegenstandsfall allein aus dem bestehenden Missverhältnis zwischen dem Vermögenswert der Erbschaft und der Gegenleistung, die für den Kauf der Erbschaft vereinbart war, deshalb nicht der Bereicherungswille der gesetzlichen Erben erschließen, weil nach den Umständen des Einzelfalles am Tag des Vertragsabschlusses auf Grund des vorliegenden Dreizeugentestamentes, worin die Verstorbene ihren Lebensgefährten als Haupterben eingesetzt hatte, für die gesetzlichen Erben keinesfalls klar erkennbar war,

dass sie in einem allfälligen Verlassenschaftsstreit jedenfalls gegen den Testamentserben obsiegen und ihre gesetzlichen Erbrechte durchsetzen können. Die Abwägung des bestehenden Prozessrisikos und der Umstand, dass sie sich augenscheinlich außerstande sahen, ihr zweifelhaftes gesetzliches Erbrecht in einem Verlassenschaftsstreit selbst "durchzukämpfen", führten letztlich zum Abschluss des Erbschaftsverkaufes um eine nach ihrer Anschauung angemessene Gegenleistung von 4 Mill S. Diese im Gegenstandsfall bei Abschluss des Erbschaftskaufes zum Tragen kommenden besonderen Tatumstände sprechen dagegen und lassen nicht die begründete Schlussfolgerung zu, dass die verkaufenden gesetzlichen Erben bei Abschluss des Erbschaftskaufvertrages den einseitigen Willen hatten, die in keinem verwandtschaftlichen Naheverhältnis zu ihnen stehenden Erbschaftskäufern auf ihre Kosten zu bereichern bzw. eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Erbschaftskaufes bewusst in Kauf zu nehmen. War bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles somit davon auszugehen, dass die für eine (gemischte) freigebige Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG erforderliche subjektive Tatbestandsvoraussetzung des Bereicherungswillens nicht vorliegt, dann hat das Finanzamt dem Grunde nach zu Unrecht im Erbschaftskauf eine (gemischte) freigebige Zuwendung der vier gesetzlichen Erben an die beiden Erbschaftskäufer gesehen und gegenüber dem Bw. für diesen Rechtsvorgang (hier: Erbschaftskaufvertrag abgeschlossen zwischen dem Bw. und A.K.) mit dem bekämpften Bescheid die streitige Schenkungssteuer vorgeschrieben. Es war folglich wie im Spruch ausgeführt der Berufung unter Aufhebung dieses Steuerbescheides stattzugeben.

Innsbruck, am 23. April 2007