



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NN., vom 10. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. September 2006, Erfassungsnummer zzz, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am tttmmjjjj ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen NN1 waren auf Grund der gesetzlichen Erbfolge als Erben berufen:

- 1.) der erbl. Bruder NN2 zu 5/12
- 2.) die erbl. Schwester NN3 zu 5/12
- 3.) die erbl. Halbschwester BW (Bw.) zu 2/12.

Die Bw. erklärte am 6. Oktober 2005 sich zugunsten ihres Halbbruders NN2 ihres gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsrechtes zu entschlagen und keine wie immer gearteten Ansprüche gegen den Nachlass zu stellen. Dieser nahm den Erbverzicht an.

Mit Einantwortungsurkunde vom 30. Dezember 2005 wurde der Nachlass den Erben entsprechend ihren Erbserklärungen und unter Berücksichtigung des im Gegenstand ergangenen Erbteilungsübereinkommens und der erwähnten Erbentschlagungserklärung wie folgt eingewantwortet:

dem erbl. Bruder NN2 zu 7/12 und

der erbl. Schwester NN3 zu 5/12.

Mit Bescheid vom 21. September 2006, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. die Erbschaftssteuer mit € 1.041,85 fest. Das Finanzamt ging dabei von einem gesetzlichen Erbanfall der Bw. von 2/12 aus.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schreiben vom 10. Oktober 2006 das Rechtsmittel der Berufung. Sie sei die Halbschwester des Verstorbenen und wäre aufgrund des Gesetzes zu 2/12 des Nachlasses erbberechtigt gewesen.

Durch die von ihr in Anspruch genommene Möglichkeit, die Erbschaft auszuschlagen, sei ihr Anteil am Nachlass der Erbquote ihres Halbbruders zugeschlagen worden.

Ihr Halbbruder wäre aber auch bei einer schlichten Ausschlagung (§ 805 ABGB) der Bw. ohnehin zum Zuge gekommen. Zutreffendenfalls wäre ihm der Nachlass seines verstorbenen Bruders statt (nunmehr) zu 7/12 zu 6/12 eingewantwortet worden. Der Benennung der Ausschlagung als solche zugunsten ihres Halbbruders komme in diesem Fall keine konstitutive Wirkung zu. Die Ausschlagung bezüglich des Anfalles von 1/12 sei als einfache Ausschlagung im Sinne des § 805 ABGB zu betrachten, sodass nur hinsichtlich einer Erbquote von 1/12 von einer qualifizierten Erbsausschlagung auszugehen sei. Sie beantrage daher, bei der Berechnung der festgestellten Erbschaftssteuer dieser als durch Erbanfall gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG erworben einen gesetzlichen Erbanfall von 1/12 des Nachlasses zugrunde zu legen und die Erbschaftssteuer lediglich von diesem Wert vorzuschreiben.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2006 als unbegründet ab.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 16. November 2006 den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Bw. habe sich zugunsten ihres Halbbruders entschlagen, wobei die Ausschlagung bezüglich des Anfalles von 1/12 als einfache Ausschlagung iSd § 805 ABGB zu betrachten sei und hinsichtlich des restlichen Anfalles von 1/12 von einer qualifizierten Erbsausschlagung auszugehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterstellt u.a. ausdrücklich den "Erwerb durch Erbanfall" dem der Erbschaftssteuer unterworfenen Begriff des "Erwerbes von Todes wegen" (§ 1 Abs. 1 Z. 1 leg. cit.).

Gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Der Erbe kann über das ihm angefallene Erbrecht, also über das ausschließende Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen in Beziehung auf das Ganze bestimmten Teil derselben in Besitz zu nehmen, ebenso wie über jedes andere Recht frei verfügen (OGH vom 30. Oktober 1979, 1Ob718/79).

Die schlichte Ausschlagung – also die Ausschlagung ohne Benennung eines Begünstigten – vernichtet die (seinerzeitige) Erbenstellung auf Grund des Erbanfalls (VwGH vom 19. Dezember 1996, Zl. 96/16/0091).

Von der schlichten Ausschlagung der Erbschaft ist die qualifizierte Erbausschlagung zu unterscheiden (VwGH vom 17. September 1992, Zl. 91/16/0094), bei der eine bestimmte Person benannt wird, zu deren Gunsten verzichtet wird.

Nach nunmehriger Rechtsprechung führt die qualifizierte Erbausschlagung beim Ausschlagenden zu einem steuerpflichtigen Erwerb durch Erbanfall iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG (VwGH vom 2. Juli 1992, Zl. 90/16/0167, verstärkter Senat).

Im zuletzt genannten Erkenntnis hat der VwGH u.a. bestimmt:

„Im Hinblick auf den wesentlichen Gleichklang der zitierten Bestimmungen des ABGB mit denen des ErbStG, nach dessen § 2 Abs. 1 Z. 1 u.a. der Erwerb durch Erbanfall als Erwerb von Todes wegen gilt bzw. nach dessen § 12 Abs. 1 Z. 1 die Steuerschuld bei Erwerb von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers entsteht, ergibt sich, dass derjenige, der die Erbschaft ohne sie im Sinne des § 805 ABGB ausdrücklich anzutreten, verschenkt, bereits durch einen Vermögensvorteil bereichert gewesen sein muss.

Durch den Verzicht auf die Erbschaft zugunsten eines Dritten wird daher vom Erbrecht Gebrauch gemacht und dieses übertragen. Im Sinne des ErbStG ist auch das der Erbschaftssteuer unterliegende Erwerb durch Erbanfall. Damit im Einklang steht auch, dass § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG den Grundtatbestand, § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG, wonach u.a. die Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft als vom Erblasser zugewendet gilt, den Auffangtatbestand darstellt (siehe z.B. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 12. Dezember 1985, Zl. 83/16/0178, Slg. Nr. 6058/F).“

Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass der Bw. das Erbe nach NN1 mit einer Erbquote von 2/12 angefallen ist. Ebenfalls außer Streit steht, dass die Bw. vor der Einantwortung die Erklärung abgegeben hat, sich zugunsten ihres Halbbruders ihres gesetzlichen

Erb- und Pflichtteilsrechtes zu entschlagen. Bei einer schlichten Ausschlagung wäre – wie die Bw. zutreffend ausführt – dem Begünstigten, Herrn NN2, nur 1/12 des Nachlasses zugefallen.

Selbst wenn es möglich wäre, hinsichtlich eines Teiles der Erbportion eine qualifizierte Ausschlagung vorzunehmen und hinsichtlich eines Teiles eine schlichte Ausschlagung, so wäre nicht das von der Bw. beabsichtigte Ergebnis eingetreten. Hätte sich die Bw. ihres Erbteiles nur zur Hälfte qualifiziert - zu Gunsten des NN2 - entschlagen und hätte sie hinsichtlich des restlichen Hälfteanteiles eine "schlichte Ausschlagung" vorgenommen, so wäre von diesem Anteil (im Verhältnis zum gesamten Nachlass 1/12) dem NN2 bloß die Hälfte (also im Verhältnis zum gesamten Nachlass 1/24) zugekommen und wäre der verbleibende Anteil (im Verhältnis zum gesamten Nachlass 1/24) der erbl. Schwester NN3 zugefallen. Dies zeigt deutlich, dass die Bw. über den gesamten ihr angefallenen Erbteil und nicht bloß über die Hälfte davon eine Verfügung zugunsten des Herrn NN2 vorgenommen hat.

Angesichts dieser Überlegungen und unter Bedachtnahme auf die o.a. höchstgerichtliche Rechtsprechung sieht der unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung, von dem von der Lehre und Praxis entwickelten Grundsatz abzuweichen, dass bei der echten qualifizierten Erbsentschlagung derjenige, der sich zugunsten einer anderen Person entschlägt, hinsichtlich seines gesamten Anfalles voll erbschaftssteuerpflichtig wird und zwar auch dann, wenn dem Begünstigten bei vorbehaltloser Entschlagung durch Akkreszenz ein Teil davon von Todes wegen zugefallen wäre.

Eine Aufspaltung der Schenkung in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil ist nicht möglich, weil der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG die Steuerpflicht nicht auf wirtschaftliche Gegebenheiten gründet, sondern an einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand anknüpft. Im vorliegenden Fall ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Ausschlagung von einer Erbschaftsschenkung hinsichtlich des der Bw. angefallenen Anfalles in seiner Gesamtheit auszugehen.

Es handelt sich dabei um einen Vertrag, wonach - dem Willen der beteiligten Parteien entsprechend - ein Objekt (hier das angefallene Erbrecht) unentgeltlich jenem übertragen wird, der gerade dadurch die Rechtsposition erlangt, die Erbschaft antreten zu können und der somit eine vermögenswerte Position erlangt, die er ohne den Schenkungsakt nicht hätte. Insofern erfolgt auch im Falle der Erbschaftsschenkung vor Abgabe der Erbserklärung die Übertragung der zunächst beim berufenen Erben durch den Erbanfall an ihn entstandenen Position auf den Beschenkten, der aufgrund der erlangten Rechtsposition dann die Erbschaft anzutreten berechtigt und insoweit zweifelsohne bereichert ist (VwGH vom 19. Dezember 1996, ZI. 96/16/0091).

Das Finanzamt hat daher im Streitfall die Erbschaftssteuer zu Recht ausgehend von der Erbquote von $\frac{2}{12}$ des gesamten Nachlassvermögens berechnet.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 16. April 2008