



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., x, S10 , y, vertreten durch B, S2, gegen den Bescheid vom 21. Februar 2007 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, ErfNr. S3, betreffend Wiedereinsetzungsbescheid (§ 308 BAO), Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Gegenstand

Strittig ist, ob die Berufungsfrist unvorhersehbar, unabwendbar und unverschuldet versäumt wurde.

(Obiter dicta: In der Sache geht es um die Frage, ob es sich bei der vererbten Leibrentenversicherung um einen nicht erbschaftssteuerbaren Unterhalt handelt)

Verfahrensablauf

Der am 29. November 2005 verstorbene Erblasser hatte ein fremdhändiges Testament mit folgenden Anordnungen errichtet:

Zu Erben setzte er seine drei Kinder zu je 1/3 (ein Drittel) seines Vermögens ein.

Die erbl. Witwe, die Berufungswerberin (Bw.) erhielt als Vorausvermächtnis

- das Eigentum an der Einrichtung des Hauses in S44
- den ideellen Hälfteanteil an der Liegenschaft S4, S5

und darüber hinaus

- die Verwaltung der anderen ideellen Hälfte des Hauses, sowie das Belastungs- und Veräußerungsverbot

- Ablebensversicherung

(Pkt. IV.2.) des Testamentes: „*bei der Zürich Versicherungs-AG, Wien, habe ich zur S6 eine Lebens- (Renten-)versicherung abgeschlossen, aus der nach meinem Tod meine Frau Desiree eine lebenslängliche Monatsrente erhält und für den Fall, dass auch meine Frau verstirbt, meine Söhne bis 1.2.2010 zu jeweils gleichen Teilen eine Rente in derselben Höhe erhalten.*“).

Im Erbenübereinkommen wurde vereinbart, die Liegenschaften S4 und S7 zu verkaufen, um die Nachlassschulden zu decken.

Das Finanzamt bezog in die Erbschaftssteuerberechnung die kapitalisierte Rentenversicherung von € 229.365,58 ein und setzte mit Bescheid vom 17. November 2006 die Erbschaftssteuer in Höhe von € 18.317,70 (gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG € 15.034,56, gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG € 3.283,70) fest.

Am 22. Dezember 2006 (Postaufgabestempel) stellte die Bw. einen Wiedereinsetzungsantrag gemäß § 308 BAO und holte gleichzeitig die Berufung nach:

Der Erbschaftssteuerbescheid vom 17. November 2006 sei ihrem Vertreter am 21. November 2006 zugestellt worden. Am 21. Dezember 2006 habe der Vertreter der Leiterin seines Sekretariates den unterfertigten Berufungsschriftsatz zur Abfertigung per Post übergeben. Aus einem nicht aufklärbaren Versehen habe es die Sekretariatsleiterin unterlassen, die Eingabe tatsächlich zur Post zu geben.

Dieses Versäumnis sei unvorhersehbar, unabwendbar und unverschuldet. Die Sekretariatsleiterin sei über 20 Jahren in Rechtsanwaltskanzleien beschäftigt und habe die Kanzleileitung mit sämtlichen damit verbundenen Agenden wie Terminverwaltung, Fristevidenz etc. wahrgenommen. Seit 1. Mai 2006 arbeite sie in der Kanzlei des Vertreters der Bw. Am Beginn des Dienstverhältnisses habe sich der Vertreter durch entsprechende Kontrollen davon überzeugt, dass die Sekretariatsleiterin über die erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und insbesondere Verlässlichkeit verfüge, um Fristen einzuhalten. Ein derartiges Fristversäumnis sei ihr in ihrer gesamten Tätigkeit noch nicht unterlaufen. Sie könne selbst nicht erklären, wie ihr dieser Fehler unterlaufen konnte.

Dazu gab die Sekretariatsleiterin eine eidesstattige Erklärung ab.

Mit Bescheid vom 21. Februar 2007 wies das Finanzamt den „Wiedereinsetzungsantrag betreffend Erwerb von Todes wegen nach Erblasser, verst. am 29.11.2005“ ab. In der Begründung zitierte das Finanzamt die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein einem Parteienvertreter widerfahrenes Ereignis nur dann einen Wiedereinsetzungsgrund für die Partei darstelle, wenn dieses Ereignis für den Parteienvertreter selbst unvorhergesehen oder unabwendbar war und es sich dabei höchstens

um einen minderen Grad des Versehens handle. Dementsprechend sei nicht ausgeführt worden, ob der Parteienvertreter wirksame Kontrollsysteme vorgesehen habe, die im Falle des Versagens eines Mitarbeiters geeignet seien, Fristversäumnissen auszuschließen, zumal diese Mitarbeiterin erst seit einigen Monaten in der Kanzlei tätig war.

Mit Bescheid vom 8. März 2007 wies das Finanzamt die Berufung als verspätet zurück.

In dem Vorlageantrag vom 26. März 2007 gegen die zwischenzeitig gemäß § 299 BAO aufgehobene Berufungsvorentscheidung betreffend Zurückweisung der Berufung wies die Bw. darauf hin, dass gleichzeitig mit der am 22.12.2006 zur Post gegebenen Berufung ein Wiedereinsetzungsantrag gegen die Versäumung der Berufungsfrist eingebracht wurde; gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 21.2.2007 (Zustellung am 7.3.2007), mit dem der Wiedereinsetzungsantrag abgewiesen wurde, steht bis 7.4.2007 das Rechtsmittel der Berufung offen und wird fristgerecht eingebracht werden.

In der gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Wiedereinsetzungsantrages gemäß § 308 BAO erhobenen Berufung wiederholte die Bw. ihr Vorbringen und legte Unterlagen vor allem über die Organisationsabläufe in der Rechtsanwaltskanzlei vor.

Weitere Vorbringen

Zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 18. September 2007 stimmte das Finanzamt am 8. Oktober 2007 der beabsichtigten Erledigung zu. Die Bw. gab dazu keine Stellungnahme ab, sondern ersuchte mit Schreiben vom 24. Oktober 2007 um Anberaumung eines Erörterungsgesprächs und Ladung des Vaters des Parteienvertreters, B1Vater als Zeugen.

Der Parteienvertreter erstattete im Erörterungsgespräch zur Sache selbst ein weiteres Vorbringen: dass die Rentenversicherung vom Erblasser als reine Unterhaltsvorsorge für seine Frau ohne jeglichen Bereicherungswillen gedacht war und auch tatsächlich nach seinem Tod zur Bedeckung eines Unterhaltes der auf ein Leben in einem Pensionistenheim beschränkt sei und keineswegs dem weitaus aufwändigeren Lebensstandard des Ehepaares entspricht, notwendig ist. Der Parteienvertreter wies darauf hin, dass im konkreten Fall durch die Rente unter Berücksichtigung des sonstigen Einkommens der Bw. keineswegs für die Aufrechterhaltung eines den bisherigen Lebensverhältnissen gemeinsam mit dem Verstorbenen entsprechenden Lebensstandard gesorgt ist, sodass eine Bereicherung schon denkunmöglich vorliegen kann, da die Bw. selbst empfindliche Einschränkungen in ihrer Lebensführung hinnehmen muss. Darüber hinaus gebühre der Bw. gegenüber ihrem Mann gem. § 796 ABGB jedenfalls der mangelnde anständige Unterhalt. Mit der streitgegenständlichen Rentenversicherung hat der Verstorbene schon zu Lebzeiten für diesen anständigen gesetzlichen Unterhalt der Bw. gesorgt, sodass durch die Erfüllung dieser

moralischen Verpflichtung ein Bereicherungswille beim Verstorbenen auszuschließen ist. Nach § 796 ABGB richtet sich der gesetzliche Unterhaltsanspruch nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten. Nachdem im konkreten Fall mit der Regelung der Rentenversicherung auch unter Berücksichtigung der sonstigen Einkünfte keineswegs der bisherige Lebensstandard weitergeführt werden kann, gehe die Rentenversicherung keinesfalls über den gesetzlichen Unterhaltsanspruch hinaus.

Beweis wurde erhoben

- durch Vernehmung des Parteienvertreters B1 am 2. August und am 5. September 2007,
- durch Einsicht und in die vom Parteienvertreter vorgelegten Auszüge, Kopien und Ausdrucke aus den Büchern und Computersoftware betreffend Termin- und Fristenüberwachung in der Anwaltskanzlei,
- durch den Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 18. September 2007 an die Bw. und an das Finanzamt,
- durch Erörterungsgespräch vom 23. Jänner 2008,
- durch Zeugeneinvernahme von B1Vater am 23. Jänner 2008,
- durch Einsicht in den Einkommensteuerakt der Bw. S(, und in den Verlassenschaftsakt nach Erblasser, gest. 20.11.2005 des S5, S9, in die von der Bw. dem UFS überreichten Belege des Seniorenheimes S10 und der Zürich Kosmos Versicherung.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

1.) Zum Wiedereinsetzungsantrag

1.1.) Das Terminüberwachungssystem in der Kanzlei des Parteienvertreters

Die Terminüberwachung für die aus mehreren Anwälten bestehende Rechtsanwaltskanzlei erfolgt zentral über einen händisch geführten „Kanzleikalender“, in welchem die Termine und Fristen eingetragen werden. Es ist Aufgabe einer eigens dafür geschulten Mitarbeiterin (der Postdame), aus der täglichen Eingangspost Termine und Fristen für die gesamte Kanzlei zu kalendrieren. Die Eingangspost der Rechtsanwaltskanzlei bespricht die Postdame mit einem der Anwälte, der die von ihr vorgenommenen Eintragungen kontrolliert. Soweit in Einzelfällen Unklarheit über Kalendierungsnotwendigkeiten besteht, erhält das entsprechende Schriftstück auf einem gelben Zettel (Post-it) den Vermerk „Achtung nicht kalendiert“. Damit wird das Partnersekretariat und der zuständige Anwalt darauf aufmerksam gemacht, dass noch nicht kalendiert wurde. In diesen Fällen ist der jeweils zuständige Anwalt auch für die Kalendierung im zentralen Kanzleikalender zuständig.

Eine Woche vor Fristablauf klebt die Postdame die Frist auf einen gelben halbmeterlangen Streifen und übergibt den Streifen dem zuständigen Partnersekretariat gemeinsam mit der Tagespost. Im Kanzleikalender trägt die Postdame dazu einen gelben Punkt ein.

Einen Tag vor Fristablauf wird der Vorgang wiederholt, nur dass diesmal ein roter Streifen verwendet wird und im Kanzleikalender ein roter Punkt von der Postdame, als Zeichen dafür, dass sie den roten Streifen an das Partnersekretariat überreicht hat, gesetzt wird.

Am Tag der Frist selbst wird am Nachmittag von dem Empfang vor dem allgemeinen Gang aufs Postamt kontrolliert, ob alle eingetragenen Fristen des jeweiligen Tages erledigt sind, rsp. die zuständigen Partner auf die noch offene Frist aufmerksam gemacht und derart sichergestellt, dass sie erledigt werden. Soweit Poststücke nicht mit der allgemeinen Post kurz vor 18 Uhr auf das Postamt gebracht werden (Gegenkontrolle Post – Fristen anhand des zentralen Kanzleikalenders durch die für die allgemeine Postaufgabe zuständige Mitarbeiterin), ist der zuständige Anwalt mit seinem eigenen Sekretariat für die Postaufgabe verantwortlich.

Zusätzlich zu diesem händisch geführten „Kanzleikalender“ im Papiermedium wird für die gesamte Kanzlei die EDV-Software „Advokat“ verwendet, in welchem die Leistungen zu Abrechnungszwecken erfasst werden, welches aber auch als Terminerfassungssystem genutzt werden kann.

Nach der Durchsicht und Besprechung der gesamten Eingangspost, wird die Post durch die Postdame an die Partnersekretariate verteilt. Die Partnersekretariate unterstützen den jeweils zuständigen Anwalt.

Frau B2 ist Leiterin des Partnersekretariates von B1. In diesem Sekretariat wird das Advokat-System auch als Terminverwaltungssystem zusätzlich zum zentralen Kanzleikalender genutzt. In Berufungsfällen notiert sie zentral im händischen Kanzleikalender und im Advokat-System des Partnersekretariates. Als weitere Sicherheitsmaßnahme wird jeden Tag ein Ausdruck der Terminliste mit den aktuellen Terminen aus dem Advokat-System erstellt und B1 übergeben.

1.2.) Ablauf der Ereignisse

Als die Erbschaftssteuerbescheide in der Kanzlei einlangten, waren sich die „Postdame“ und der damals zuständige Anwaltskollege nicht sicher, ob Berufungsfristen kalendiert werden sollen. B1 erhielt daher die Erbschaftssteuerbescheide mit dem Vermerk „nicht kalendiert“.

B1 gab anlässlich der Besprechung der Tagespost seiner Partnersekretärin B2 den Auftrag, die Berufungsfrist zu kalendrieren. Diesem Auftrag kam sie durch händischen Eintrag im (zentralen) Kanzleikalender nach: „Berufung gg Erbschaftssteuerbescheide A (4x) PrelHaPe/Verlass “ mit dem Hinweis CL als zuständiger Sachbearbeiter“ im Abschnitt Dezember 2006, Donnerstag, 21. PrelHaPe/Verlass ist die Aktenzahl. Die Eintragung im Kalender wird auch am zu bekämpfenden Bescheid neben dem Eingangsstempel mit dem Vermerk „*Termin* Berufung fix“ vermerkt. Der in Streit gezogene Erbschaftssteuerbescheid

trägt den Stempel der Rechtsanwaltskanzlei „Eingelangt 21. Nov. 2006“. Daneben ist ein kaum leserlicher händischer Vermerk angebracht „21.12.Berufung fix“.

Zusätzlich zu dieser zentralen Terminerfassung wurde im Partnersekretariat der Termin im Advokat-System erfasst. Im elektronischen Akt PrelHaPe/Verlass ist in der Zeile Termin 21.12.2006 eingetragen: „Berufung gg Erbschaftssteuerbescheide v 17.11.2006 (4x)“, sowie unter Memo „Frist Berufung“. Am 27.12.2006 ist als weiterer Termin die Fälligkeit der Zahlung der Erbschaftssteuer eingetragen. Aus dem Advokat-System ist als Leistung und unter der Rubrik „Memo“ ersichtlich, dass am 21.12.2006 noch ein Telefonat mit SohnA1, der die Berufung für seine Mutter frei gab, erfolgte. Aus dem Vermerk „von JUT“ ist ersichtlich, dass der Eintrag von B2 gemacht wurde. Als „Termin für SB CL“ heißt, der Termin wurde für den Sachbearbeiter B1 eingetragen. Mit diesen Eintragungen ist abgesichert, dass auch im Verhinderungsfall die Terminliste von jedermann für B1 abgerufen und ausgedruckt werden kann.

Im gegenständlichen Fall hat der Parteienvertreter gleich nach Erhalt der Erbschaftssteuerbescheide den auf öffentliches Recht spezialisierten Konzipienten B3, mit der Überprüfung beauftragt, der das tat und umgehendst vorschlug, ein Rechtsmittel einzulegen. Über Auftrag des Parteienvertreters erstellte er einen Entwurf der Berufung, der mit Schreiben vom 12.12. 2006 (E-Mail) an die Mandanten zur Freigabe unter Hinweis auf das Fristende 21.12. übermittelt wurde.

Dieses Schreiben vom 12. Dezember 2006 wurde vorgelegt und hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„....Anbei findet Ihr die nunmehr vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern erlassenen Erbschaftssteuerbescheide. Mit diesem E-Mail, das an SohnA11, SohnA2 und SohnA3 ergeht....wir empfehlen Euch, diesen einen Erbschaftssteuerbescheid (an die Bw.) mit Berufung anzufechten. Ein entsprechender Entwurf einer solchen Berufung liegt diesem Schreiben bei. Für den Fall, dass Ihr Euch für eine Berufung entscheidet, ersuche ich um entsprechende Freigabe des Berufungsentwurfes bis spätestens 18.12.2006 (die Frist zur Einbringung der Berufung läuft am 21.12.2006 ab)....Beilagen Berufung (580.doc).“

Aufgrund dieser Zwischenerledigung wurde vom Parteienvertreter anlässlich des Erhalts des gelben Streifens am 14.12. nichts weiter veranlasst. Am 20.12. erhielt der Parteienvertreter den roten Streifen und am 21.12. den Ausdruck der Terminliste aus dem Advokat-System. Mangels eigenständiger Reaktion der Mandanten hielt der Parteienvertreter am Nachmittag des 21.12. bei SohnA1 , der von der Bw. dem Parteienvertreter gegenüber als ihr Vertreter nominiert worden war, eine telefonische Rückfrage und erhielt die Freigabe der Berufung zur Abfertigung.

Der Parteienvertreter erklärte der für die Abfertigung der allgemeinen Kanzleipost zuständigen Mitarbeiterin über ihre Anfrage, was mit dieser Frist sei, dass die Berufung direkt durch sein

Sekretariat zur Post gebracht werde. Er unterschrieb die Berufung deshalb nicht sofort, weil er gerade einen anderen Fall in Bearbeitung hatte und die Arbeit fertig stellen wollte, bevor er die Berufungsschrift in der vorliegenden Angelegenheit weitergab. Nach seiner Aussage unterschrieb er noch am 21.12. die Berufung und übergab sie B2 mit dem ausdrücklichen Auftrag, die Berufung noch am 21.12. am Postamt aufzugeben. B2 soll ihm versichert haben, die Postaufgabe selbst zu erledigen. Der Parteienvertreter glaubt sich zu erinnern, dass diese Berufung damals das einzige Poststück, das B2 selbst zum Postamt bringen sollte, war. Das war zu 100% vor 10 Uhr abends (um 22 Uhr schließt die Post), glaublich zwischen 19 und 20 Uhr. Es wäre nach Ansicht des Parteienvertreters daher mehr als ausreichend Zeit gewesen, zur Hauptpost in die Innenstadt zu gehen (von der Kanzlei zu Fuß ca. 20 Minuten).

Der Parteienvertreter gab an, dass am nächsten Tag über sein Befragten Frau B2 erschrocken ist. Sie realisierte entsetzt und gestand, den Auftrag nicht ausgeführt zu haben. Frau B2 ist psychisch zusammengebrochen, weil ihr das noch nie passiert ist und sie sich ja der Bedeutung von vornherein bewusst war. Erklärung oder Begründung konnte sie ihm keine geben. Im Erörterungsgespräch betonte der Parteienvertreter, er könne sich an zwei weitere Male erinnern, dass er seine Sekretariatsleiterin beauftragt habe, ein Schriftstück noch am Abend zur Post zu bringen und beide Male wurde dies anstandslos von Frau B2 erledigt.

2.) Zur Erbschaftssteuersache

2.1.) Vermögenssituation der Bw. nach dem Tod des Erblassers

Die ACStiftung ist nicht eine Privatstiftung des Erblassers, sondern seiner gesamten Familie. Aus der ACStiftung erhielt die Bw. in den Jahren 2003 bis 2006 Ausschüttungen von jeweils gerundet € 2.300,00. Der Erblasser bezog eine PVA Eigenpension. Laut Schreiben vom 12. September 2007 bezieht die Bw. eine monatliche Witwenpension von der SVA in Höhe von € 947,02. Zusammen mit den Ausschüttungen ergibt das monatlich einen Betrag von ca. € 1.140,00.

Die Liegenschaft in S444 wurde um € 600.000 verkauft. Da der Käufer die Liegenschaft als extrem renovierungsbedürftig beurteilte, wurde das Haus mit dem Wert eines Rohbaues angesetzt. Nach Bezahlung sämtlicher Verbindlichkeiten der Verlassenschaft, sowie der ErbSt der Bw. und des die Bw. betreffenden Rückstandes im Seniorenheim und des RA-Honorars, verblieben nur € 27.542,50 zur Verteilung an die Söhne. Die Bw. wurde durch Bezahlung des Seniorenheimes usw. „abgefertigt“.

2.2.) Bereicherungsabsicht des Erblassers?

Der Parteienvertreter wurde im Testament als Testamentsvollstrecker genannt, da die Familien langjährig seit Generationen in geschäftsfreundlicher Beziehung stehen. Anlässlich

eines Gesprächs mit seinem Vater teilte dieser dem Parteienvertreter mit, dass er sich daran erinnern könne, dass der Erblasser diese Versicherung über sein Anraten als Unterhaltsvorsorge für seine Frau nach seinem eigenen Tod abgeschlossen hätte. Das war deshalb so wesentlich, weil die begründete Annahme bestand, dass nach Abdeckung der Verlassenschaftsverbindlichkeiten kein ausreichendes Vermögen mehr vorhanden sein wird, um Frau und drei Söhne zu versorgen. Der Parteienvertreter selbst ergänzte im Erörterungsgespräch, dass die finanzielle Situation der Familie angespannt sei, weil darüber hinaus die Bw. dem ältesten Sohn gegenüber infolge dessen psychischer Erkrankung noch „unterhaltspflichtig“ sei. Zweck der Versicherung war die Abdeckung der monatlichen Kosten des Seniorenheimes (S10), deren Kosten jetzt auch tatsächlich durch die Versicherungszahlungen mehr oder weniger gerade abgedeckt werden können.

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs wurde dazu der Vater des Parteienvertreters als Zeuge befragt:

Der Zeuge hat selbst die Verhandlungen zum Abschluss der Versicherung geführt. Der Zeuge war mit dem Erblasser seit Jugend auf befreundet und hatte ihn seit Jahrzehnten anwaltlich betreut. Diese Ablebensversicherung sei keine Ablebensversicherung, sondern eine Rentenversicherung, in der die Bw. Mitversicherte ist. In dieser Position hat sie einen von der Erbschaft und dem Verlassenschaftsverfahren unabhängigen, persönlichen und direkten Leistungsanspruch gegenüber der Versicherung. Dieser Anspruch ist lediglich betagt vom Ableben des mitversicherten Mannes, ist aber zivilrechtlich kein Teil der Erbschaft nach dem Verstorbenen. Die Anführung im Testament hat ausschließlich informativen, nicht aber materiellen Charakter. Diese rechtliche Situation ist auch das Ziel des Abschlusses gerade dieser Versicherung gewesen. Es sollte sichergestellt sein, dass Gläubiger der Verlassenschaft nicht auf die der Witwe zufließende Rente greifen konnten. Angesichts des Lebensaufwandes des Verstorbenen, der schon durch Jahre hindurch nur zu Lasten der Vermögenswerte aufrecht erhalten werden konnte – es begann bereits etwa in den 70iger Jahren mit dem Verkauf des Familienbesitzes in Oberösterreich – war das Anliegen des Verstorbenen, durch Verwertung des ihm von dritter Seite zugekommenen Abfertigungsbetrages von ÖS 5.000.000.- eine entsprechende Sicherstellung der Grundbedürfnisse seiner Frau für den Fall seines Todes zu erzielen. Die S 5 Mio (*der Versicherungsabtrag*) dürften aus einer Beteiligungsabfertigung gestammt haben. Der Verstorbene ist zumindest in den letzten 20 Jahren seines Lebens keiner Berufstätigkeit nachgegangen. Es war völlig klar, dass es angesichts der Vermögens- und Einkommenslage von der Bw. dieser unmöglich sein wird, nach dem Tod ihres Mannes, den von diesem gepflogenen und weitgehend fremdfinanzierten Lebensstil aufrechtzuerhalten. Zu Lebzeiten des Mannes stand der Bw. ein großzügig geführter Villenhaushalt mit entsprechendem Personal zur Verfügung. Das Leben der Bw.

heute entspricht nicht dem gemeinsamen Lebensstandard. Während dieser sehr hoch gewesen ist, muss sich die Bw. jetzt mit dem Leben in einem Heim begnügen. Zur Zeit des Abschlusses der Versicherung Anfang 1990 war durchaus zu befürchten, dass „nach dem Tod des Erblassers nichts übrig bleibt“, weil er schon vorher weitgehend von Krediten und dem Erlös des Verkaufes des Gutbesitzes in Oberösterreich gelebt hatte. Allein auf dieser Liegenschaften in S444 war schon damals ein Höchstbetragspfandrecht von ÖS 4,5 Mio einverleibt und tatsächlich wurden in der Folge weitere bürgerliche Sicherstellungen auf den Liegenschaften des Ehepaares aufgenommen. Die Liegenschaft in S444 war das einzige Vermögen, dass das Ehepaar 1989 hatte. Die Witwe hatte Einkünfte gehabt, bevor sie geheiratet hat. Die Eltern der Bw. waren Flüchtlinge aus dem Sudetenland und faktisch ohne Vermögen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Allgemeines

Gemäß § 308 Abs 1 BAO ist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einer Frist einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert dabei die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist es, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2., überarbeitete Auflage, Seite 750, Rz. 1 zu § 308). Das Institut der Wiedereinsetzung bezweckt demnach, ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder in Gang zu setzen und die Partei in jenen Stand des früheren Verfahrens zurückzusetzen, in dem es sich vor Ablauf der versäumten Frist befunden hat.

Zu den Voraussetzungen der Wiedereinsetzung zählt der Umstand, dass die Partei durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, wobei unter einem Ereignis im Sinne des § 308 BAO nicht nur ein Geschehen in der Außenwelt sondern auch psychische Vorgänge wie beispielsweise Vergessen oder Übersehen verstanden werden. Ein zu einer Fristversäumnis führendes Vergessen kann ein Wiedereinsetzungsgrund sein, gilt aber dann nicht entschuldbar, wenn einem mit den rechtlichen Werten verbundenen Durchschnittsmenschen damit auch dem Vergessenden auf Grund seiner besonderen Situation und seiner Eigenschaften ein Erinnern, Wahrnehmen, Erkennen, Richtigstellen der

Verpflichtung innerhalb des maßgeblichen Zeitraumes möglich und zumutbar und damit auch die Veranlassung entsprechender Dispositionen zusinnbar gewesen wäre.

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Ereignis unvorhergesehen, wenn die Partei es tatsächlich nicht mit einberechnet hat und dessen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die subjektiv zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwartet werden konnte (siehe dazu VwGH 30.5.1995, 95/05/0060). Unvorhergesehen kann ein Ereignis dann gelten, wenn die Partei dieses tatsächlich nicht mit einberechnet hat und sie dessen Eintritt unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte. Nicht die Erfahrungen eines Durchschnittsmenschen, sondern die subjektiven Verhältnisse bilden somit für dieses Verständnis des Begriffes „unvorhergesehen“ den Beurteilungsmaßstab. Unabwendbar ist ein Ereignis, wenn sein Eintritt von der Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten nicht verhindert werden kann, auch wenn sie dieses Ereignis voraussah. Maßgebend für die Beurteilung ist der durchschnittliche Ablauf der Ereignisse. Der Begriff „unabwendbar“ stellt demgemäß auf die objektiven Hinderungsmöglichkeiten eines Durchschnittsmenschen ab, wenn es bei Anwendung der normalerweise erreichbaren Möglichkeiten und Mittel durch einen Durchschnittsmenschen objektiv nicht verhindert werden konnte (vgl. VwGH 15.3.2001, 98/16/0051, Stoll, Kommentar BAO, Bd III, S 2983ff).

Wie bereits im Vorigen ausgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten, nicht jedoch ein Verschulden anderer Personen (vgl. VwGH 7.8.2003, 2000/16/0735). Das Verschulden eines Kanzleibediensteten eines bevollmächtigten Vertreters darf demnach dem Verschulden der Partei oder des Vertreters nicht ohne weiteres gleichgesetzt werden (vgl. VwGH 24.11.1997, 95/10/0096). Dabei ist an berufliche rechtskundige Parteienvertreter ein strengerer Maßstab anzulegen, als an rechtsunkundige oder bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen. (vgl. Stoll, BAO - Kommentar, Band III, Stand: 1994, Seite 2985 zu § 308).

Das Versehen eines Kanzleibediensteten stellt für den Vertreter und damit für die von ihm vertretene Partei nur dann ein die Wiedereinsetzung rechtfertigendes Ereignis im Sinne des § 308 BAO dar, wenn der Vertreter

- a) entsprechende organisatorische Vorsorgen zur Verhinderung der Fehlleistung getroffen hat und
- b) den ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflichten dem Kanzleipersonal gegenüber nachgekommen ist (vgl. Stoll, BAO - Kommentar, Band III, Stand: 1994, Seite 2984 zu § 308).

In Anlehnung an das oben Gesagte muss der steuerliche Vertreter die Organisation seines Kanzleibetriebes so einrichten, dass die richtige und fristgerechte Vormerkung von Terminen und damit eine rechtzeitige Einbringung von Rechtsmitteln sichergestellt ist (siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0100). Zusätzlich ist durch entsprechende Kontrollen vorzusorgen, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind (vgl. VwGH 16.3.1993, 89/14/0254, Entscheidung des UFS 22.12.2004, RV/3494-W/02).

2.) Das Terminüberwachungssystem in der Kanzlei des Parteienvertreters funktionierte

Im vorliegenden Fall funktioniert die Organisation des Kanzleibetriebes in Bezug auf die Terminwahrung folgendermaßen: Ein Kanzleikalender ist für alle Termine der aus mehreren Rechtsanwälten bestehenden Anwaltskanzlei und im entsprechenden Partnersekretariat ist für die Terminüberwachung zusätzlich die Advokat-System Software eingerichtet. Die Fristenwahrung läuft über ein „Fristenwarnsystem“ gelb: 1 Woche vor dem Termin, rot: 1 Tag vor dem Termin und Ausdruck der Terminliste durch das Partnersekretariat: am Tag des Termins. Am Tag des Termins selbst wird am Nachmittag von dem Empfang vor dem allgemeinen Gang auf das Postamt kontrolliert, ob alle eingetragenen Fristen des jeweiligen Tages erledigt sind, bzw. die zuständigen Partneranwälte auf die noch offenen Frist aufmerksam gemacht und derart sicher gestellt, dass sie erledigt werden. Soweit die Poststücke nicht mit der allgemeinen Post kurz vor 18 Uhr auf das Postamt gebracht werden, ist der für den Fall zuständige Anwalt mit seinem eigenen Sekretariat für die Postaufgabe verantwortlich.

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die richtige Vormerkung von Terminen und somit die zeitgerechte Wahrnehmung von Fristen durch die Organisation des Kanzleibetriebes sichergestellt ist. Es wurde auch nicht vorgebracht, dass diese Organisation im vorliegenden Fall irgendwo eine Schwachstelle hatte. Laut Aussage des Parteienvertreters kam eine Woche vor dem Termin der gelbe Streifen, 1 Tag zuvor der rote Streifen, am Tag des Termins der Ausdruck der Terminliste und am Nachmittag die Anfrage vor dem allgemeinen Gang zur Post, „was mit dieser Frist sei“.

Der Parteienvertreter betonte anlässlich der Vorsprache, dass die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid bereits 10 Tage vor Ablauf der Frist fertig konzipiert gewesen ist. Das Begleitschreiben hatte der Parteienvertreter bereits dem Finanzamt vorgelegt. Der Entwurf der Berufung mit der Empfehlung, den Bescheid anzufechten, wurde am 12. 12. mit E-Mail an die Söhne der Bw. gesendet. Der Sohn SohnA1 war gegenüber dem Parteienvertreter von der Bw. als „ihr Vertreter“ nominiert worden. Im Begleitschreiben ersuchte der Parteienvertreter die Mandanten um Freigabe der Berufung bis spätestens 18.12., mit dem Hinweis, dass die Berufungsfrist am 21.12. abläuft. Aufgrund dieser

Zwischenerledigung wurde vom Parteienvertreter anlässlich des Erhalts des gelben Streifens am 14.12. nichts weiter veranlasst. Am 20.12. erhielt der Parteienvertreter den roten Streifen und am 21.12. den Ausdruck der Terminliste aus dem Advokat-System. Laut Aussage des Parteienvertreters hielt er mangels eigenständiger Reaktion der Mandanten am Nachmittag des 21.12.2006 bei SohnA1, eine telefonische Rückfrage wegen der Freigabe der Berufung.

Im Erörterungsgespräch ergänzte der Parteienvertreter dazu: *„Es ist zwar richtig, dass SohnA1 die Berufung von sich hätte freigeben sollen, aber aus Anwaltssicht liegt hier – in meinem Anruf vom 21.12.2006 nachmittags – eine über das bloße Kundenservice hinausgehende Verpflichtung vor, die möglicherweise disziplinar geahndet würde, wenn ich sie nicht eingehalten hätte. Auch zivilrechtlich wäre ich haftbar gewesen, hätte ich die Berufung nur deshalb nicht eingebracht, weil sich SohnA1 bei mir nicht gemeldet hat.“*

Der Parteienvertreter erklärte der für die Abfertigung der allgemeinen Kanzleipost zuständigen Mitarbeiterin über ihre Anfrage, was mit dieser Frist sei, dass die Berufung direkt durch sein Sekretariat zur Post gebracht werde. Nach seiner Aussage unterschrieb er noch am 21.12. die Berufung und übergab sie B2 mit dem ausdrücklichen Auftrag, die Berufung noch am 21.12. am Postamt aufzugeben. Das war zu 100% vor 10 Uhr abends (um 22 Uhr schließt die Post), möglicherweise zwischen 19 und 20 Uhr.

3.) Sitz des unabwendbaren und unvorhergesehenen Ereignisses („Vergessen“ der Bw. die Berufung freizugeben oder „Vergessen“ der Sekretärin des Parteienvertreters, die Berufung aufzugeben)

Der 21.12.2006 war der Donnerstag vor dem 24.12. Der 24. Dezember 2006 fiel auf einen Sonntag, Montag und Dienstag, der 25. und 26.12., waren Feiertage. Es ist allgemein bekannt, dass bei dieser Abfolge von Feiertagen versucht wird, noch sämtliche Geschäftstermine in den vorhergehenden Werktagen zeitlich unterzubringen und der Termindruck zu diesen Zeiten besonders hoch ist. Doch ist die Frage, ob hier tatsächlich ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis vorliegt, wenn ein Schreiben bereits seit 10 Tagen vor Fristende fertig konzipiert ist, und es ohne weitere ersichtliche Gründe erst 4 Stunden vor Ablauf der Frist für die Post der Mitarbeiterin übergeben wird.

Der Parteienvertreter wies in der E-Mail vom 12.12.2006 die Bw., vertreten durch den Sohn SohnA1, auf den Fristablauf hin und bat, bis spätestens 18.12. die Berufung freizugeben. Mindestens drei Tage bis zum Terminablauf wäre noch Zeit gewesen, die Berufung zur Post zu bringen. Von Seiten der Bw. kam bis 18.12. und auch danach keine eigenständige Reaktion. Aufgrund des Terminwarnsystems mit dem roten Streifen vermerkte der Parteienvertreter unter „Memo“ den zu tätigen Anruf. Aus dem Ablauf der Ereignisse ist weder ersichtlich, warum die Bw. nicht von sich aus bis spätestens 18.12. die Berufung freigab, noch, warum die Rücksprache des Parteienvertreters erst buchstäblich „im letzten Augenblick“, nämlich am Nachmittag des Tages des Fristablaufes erfolgte und für diesen Tag auch angemerkt gewesen

worden war. Nicht erklärt werden konnte auch, warum der Parteienvertreter, die bereits fertig ausformulierte Berufung nicht zu dem Zeitpunkt mit seiner Unterschrift versah und zur Abfertigung frei gab als der „letzte Teil des Terminwarnsystems“, nämlich die Anfrage der für die Abfertigung der allgemeinen Kanzleipost zuständigen Mitarbeiterin, was mit dieser Frist sei erfolgte. Er nahm diese Möglichkeit nicht wahr, sondern sagte der Mitarbeiterin, dass die Berufung direkt durch sein Sekretariat zur Post gebracht werde. Der Parteienvertreter gab dazu zwar beim Erörterungsgespräch an, dass er vorher noch einen anderen Fall erledigen wollte, was glaubhaft ist. Doch ihm musste bewusst sein, dass er damit den „letzten Teil des Terminwarnsystems“ „übergibt“.

Ab dem 18.12. kam es einerseits auf Seiten der Bw., vertreten durch SohnA1, der nicht fristgerecht auf die Aufforderung des Parteienvertreters reagierte, die für sie konzipierte Berufung freizugeben, sodass letztlich der Parteienvertreter von sich aus telefonische Rücksprache halten musste und andererseits durch den Parteienvertreter selbst zu Verzögerungen, denen kein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis zugrunde liegt. Hätte vor allem die Bw., die ja ein besonderes Interesse an der Einbringung der Berufung hatte, zeitgerechte Schritte gesetzt, um „die Berufung freizugeben“ – ein Anruf am 18.12.2006 hätte genügt –, hätte die Fristversäumnis verhindert werden können. Die Zeit vom 18.12. bis ca. 4 Stunden vor Fristablauf (gerechnet bis Postschluss) ohne ersichtlichen Grund verstreichen zu lassen bedeutet, ein menschliches Versehen, wie „Vergessen“, in Kauf zu nehmen.

4.) Das „Vergessen“ der Bw., vertreten durch ihren Sohn ist das gemäß § 308 BAO zu beurteilende Ereignis

Die Bw. und allenfalls auch der Parteienvertreter hat das Vergessen der Sekretärin zwar tatsächlich nicht mit einberechnet, doch hätte dessen Eintritt unter Bedachtnahme auf die persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht verhindert werden können, da in der E-Mail vom 12.12. ausdrücklich auf den Fristablauf hingewiesen wurde. Das Ereignis, dass die Sekretärin vergessen hat, die Berufung abzusenden, ist – gesehen aus der Kausalkette, dass die Freigabe der Berufung durch die Bw. erst über „Memo des Parteienvertreters“ und die Abfertigung der Berufung durch den Parteienvertreter erst 4 Stunden vor Fristablauf an die Sekretärin übergeben wurden, nicht „unvorhergesehen“. Das Vergessen an sich mag ein unabwendbares Ereignis sein, wenn es von der Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten nicht verhindert werden kann, auch wenn sie dieses Ereignis voraussah. Maßgebend für die Beurteilung ist der durchschnittliche Ablauf der Ereignisse. Der Begriff „unabwendbar“ stellt demgemäß auf die objektiven Hinderungsmöglichkeiten eines Durchschnittsmenschen ab, wenn es bei Anwendung der normalerweise erreichbaren Möglichkeiten und Mittel durch einen Durchschnittsmenschen

objektiv nicht verhindert werden konnte. SohnA1 vertrat intrafamiliär die Bw. und war erwiesenermaßen Ansprechperson für den Parteienvertreter. SohnA1 erhielt am 12.12. einen ausformulierten Berufungs“entwurf“. Es ist davon auszugehen, dass er sich auf die fachliche Kompetenz seines Parteienvertreters verlassen konnte. Der Berufungsentwurf, der letztlich in unveränderter Form als Berufung dem Wiedereinsetzungsantrag angeschlossen wurde, wirft keine Fragen oder keine Unschlüssigkeiten auf, denen SohnA1 hätte nachgehen müssen. Der Parteienvertreter gab die Empfehlung ab, sich für das Einbringen der Berufung zu entscheiden. Allein für den Entschluss Berufung-ja-oder-nein, standen SohnA1 7 Tage zur Verfügung (12.12. bis 18.12.). Die Familien des Erblassers und des Parteienverteteters standen seit Generationen in freundschaftlichem Kontakt und SohnA1 hätte bei Unklarheiten B1 ohne weiteres rückfragen können. Es geht immerhin um einen Erbschaftssteuerbetrag von € 18.317,70, wobei die Einwendungen zur Sache selbst nicht eine anders gelösten Rechtsfrage, sondern die angespannte ökonomische Situation der gesamten Familie des Erblassers immer wieder zur Sprache brachten. Wendet man auf die Bw., vertreten durch SohnA1 das Maß des Durchschnittsmenschen an, so war objektiv kein Hinderungsgrund vorhanden und die Berufung wäre durch den Parteienvertreter fristgerecht eingebracht worden.

5.) Schlussfolgerung aus der Kausalkette

In der Kausalkette setzte SohnA1 für die Bw. das ausschlaggebende Ereignis, das zur Versäumung der Berufungsfrist führte. Trotz Terminsetzung von Seiten des Parteienvertreters und erst über nochmaliges Anfragen durch den Parteienvertreter gab er im „letzten Moment“, wenige Stunden vor Ablauf der Frist die Berufung frei. Der Fristablauf durch das Vergessen der Sekretärin hätte objektiv sicherlich durch Freigabe der Berufung durch die Bw., vertreten durch SohnA1 bis spätestens 18.12. verhindert werden können. Allenfalls hätte auch durch zeitgerechteres Handeln des Parteienvertreters ein anderer Verlauf der Dinge eintreten können.

Es erübrigt sich daher, auf die Berufungseinwendungen bezüglich der Kontrollpflicht gegenüber Mitarbeitern einzugehen, da die Verzögerungen in erster Linie durch die Bw., vertreten durch SohnA1 selbst verursacht wurden und nicht versucht wurde, durch termingerechte Freigabe der Berufung bzw. der Parteienvertreter durch raschere Abfertigung „Pannen, die eben im letzten Augenblick passieren können, auch wenn sie bisher noch nie passiert sind“, zu verhindern. Vom Parteienvertreter selbst wurde wiederholt betont, dass es sich um eine sehr verlässliche Mitarbeiterin handelt, der so etwas noch nie passiert ist. Es mag sein, dass aus Anwaltssicht im nochmaligen „Memoanruf“ am 21.12. eine über das bloße Kundenservice hinausgehende Verpflichtung vorliegt, die möglicherweise disziplinar geahndet

würde, wenn sie nicht eingehalten worden wäre. Doch sind dies keine Auslösemerkmale, die bei einer solchen Ereignisabfolge für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sprechen.

6.) Zusammenfassung

Kommt die Bw. der Bitte ihres Parteienvertreters den zehn Tage vor Ablauf der Berufungsfrist fertig ausformulierten und ihr mit E-Mail zugekommenen Berufungs“entwurf“ nach sieben Tagen freizugeben nicht nach, sondern erst aufgrund der telefonischen Rückfrage des Parteienvertreters nachmittags am letzten Tag der Frist, so ist dieses „Nichtmelden“ der Bw. die *conditio sine qua non* in der Kausalkette, das die Versäumung der Berufungsfrist auslöst. Übergeht nach diesem Telefonat der Parteienvertreter in den letzten Stunden vor Ablauf der Frist die kanzleiinternen Terminwarnsysteme, und vergisst seine Sekretärin zwischen sieben und acht Uhr abends, die Berufung zur Post zu bringen, liegt kein unabwendbares und unvorhergesehenes Ereignis, durch welches die Partei gehindert war die Berufungsfrist einzuhalten, vor.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

Aus verfahrensökonomischen Gründen erscheint aber die (nur als obiter dicta zu verstehende) Bemerkung angebracht, dass die Berufung auch im Falle der Rechtzeitigkeit zu keinem Erfolg hätte führen können:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen; dazu zählen nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt weiters als Erwerb von Todes wegen "der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tod des Erblassers unmittelbar gemacht wird"; dazu zählen insbesondere Versicherungsverträge auf Ableben (vgl. VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

Zum Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG zählen Verträge zugunsten Dritter wie zB Versicherungsverträge (Rentenversicherungen) auf Ableben. Der Dritte erwirbt das Recht auf die Leistung des Versicherers mit dem Eintritt des Versicherungsfalles, das ist mit dem Ableben des Versicherungsnehmers, und tritt damit die Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ein. Erbschaftsteuerrechtlich wird regelmäßig der Tatbestand nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG erfüllt (vgl. zu Obigem: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 49 ff. zu § 2 mit einer Vielzahl an Judikatur).

Voraussetzung ist zunächst die Erlangung eines Vermögensvorteiles bzw. eine objektive Bereicherung auf Seiten des Dritten, welche erst durch den Tod des Erblassers als

demjenigen, der sich die Leistung hat versprechen lassen, eintritt und damit die Steuerpflicht unmittelbar auslöst. Es trifft zu, dass bei einer Zuwendung nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG neben der objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch zu prüfen ist, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat. Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt des Abschlusses des (Versicherungs-)Vertrages (vgl. VwGH 22.10.1992, 91/16/0103, zu einem Leibrentenvertrag). Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

Nach der RSpr des VwGH ist der Bereicherungswille auszuschließen, wenn der Erblasser mit der Zuwendung nur den Unterhalt der Ehegattin sicherstellen wollte (vgl. VwGH 4.2.1965, Slg 3219/F; vom 26.1.1995, 89/16/0149), allerdings mit der Einschränkung, dass es sich dabei um den sonst nicht gesicherten Unterhalt der begünstigten Ehegattin handelt. Die Absicht der Bewahrung des "bisherigen Lebensstandards" schließt den Bereicherungswillen nicht aus. Wenn es der Begünstigten möglich ist, aus eigenem Einkommen und Vermögen für ihren Unterhalt aufzukommen, dann war die Versicherung nicht als zum Zweck der Sicherung des Unterhaltes abgeschlossen worden bzw. erforderlich und ist vom (zumindest bedingten) Bereicherungswillen des Erblassers auszugehen (vgl. VwGH 21.5.1970, 1183/69; vom 30.8.1995, 94/16/0034).

Zur Aussetzung z.B. einer Leibrente ist der VwGH in seinem Erk. vom 21.5.1970, 1183/69, zum Ergebnis gelangt, dass es der Beschwerdeführerin möglich sein musste, aus eigenem Einkommen und Vermögen - nämlich einer Pension und einer Liegenschaft - für ihren Unterhalt aufzukommen, sodass die Leibrente zum notwendigen Unterhalt nicht erforderlich war, dieser auch ohne Leibrente gesichert erscheine und der Erblasser "im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht die Absicht gehabt haben kann, durch Aussetzung der Leibrente den mangelnden anständigen Unterhalt zu sichern".

Im Übrigen ist das einer Zuwendung zugrunde liegende Motiv bei der steuerlichen Beurteilung grundsätzlich unerheblich (vgl. § 3 Abs. 4 ErbStG zur Schenkung).

Im Gegenstandsfall stellt sich die Sachlage so dar, dass die Bw. eine Witwenpension von monatlich rund € 947,02 erhält. Dazu kommen noch jährliche Ausschüttungen der Schöller & Preleuthner Privatstiftung in Höhe von ca. € 2.300,00. Das ergibt monatlich einen Betrag von ca. € 1.140,00. Dieser Betrag liegt eindeutig über dem Existenzminimum von dzt. € 726,00 monatlich. Laut Testament erhielt die Bw. als Vorausvermächtnis die Hälfte der og. Liegenschaft.

Da der Erblasser die Ablebensversicherung testamentarisch vermachte:

„bei der Zürich Versicherungs-AG, Wien, habe ich zur Pol.Nr. 50/02504-2 eine Lebens- (Renten-)versicherung abgeschlossen, aus der nach meinem Tod meine Frau Desiree eine lebenslängliche Monatsrente erhält und für den Fall, dass auch meine Frau verstirbt, meine Söhne bis 1.2.2010 zu jeweils gleichen Teilen eine Rente in derselben Höhe erhalten.“

hätte er dort festhalten können, dass die Versicherung als Unterhalt der Bw. gedacht war, jedenfalls nicht als lebensnotwendiger Unterhalt. Das geht aus diesem letzten Willen des Erblassers nicht hervor. Der Zusatz, dass im Fall des Versterbens der Gattin die Versicherung an die Söhne gezahlt wird, spricht sogar gegen die Alimentierung der Bw.

Unabhängig davon kann aber nach dem Dafürhalten des UFS aus dem Zusammenhalt obiger Umstände davon ausgegangen werden, dass es der Bw. aus der zustehenden Witwenpension, den Ausschüttungen der Privatstiftung und dem verbleibenden Verkaufspreis für die Liegenschaftshälfte möglich sein muss, für ihren Unterhalt aufzukommen und somit der Abschluss der Rentenversicherung zur Sicherung des Unterhaltes nicht unbedingt erforderlich war. Da die Rentenversicherung in Zusammenhang mit dem Seniorenheim „S10“ gebracht wird, hat es dem Wunsch des Erblassers entsprochen, der Witwe, bzw. im Falle ihres Vorversterbens seinen Söhnen den bisherigen Lebensstandard zu sichern. Nach der Zeugenaussage bestand der „Lebensstandard“ der Familie darin, durch Führung eines *großzügigen Villenhaushaltes* „über ihren Verhältnissen“ zu leben: *„Es war völlig klar, dass es angesichts der Vermögens- und Einkommenslage der Bw. von dieser unmöglich sein wird, nach dem Tod ihres Mannes, den von diesem gepflogenen und weitgehend fremdfinanzierten Lebensstil aufrechtzuerhalten.“* Es wurde mehr an Lebenshaltungskosten aufgewendet, als an laufenden Einnahmen vorhanden war, weswegen Familienvermögen verkauft werden musste. Mit dem Abschluss der Rentenversicherung, die zivilrechtlich kein Teil der Erbschaft ist, sollte sichergestellt werden, dass Gläubiger der Verlassenschaft nicht auf die der Witwe und im Falle ihres Vorversterbens die den Söhnen, zufließende Rente greifen konnten. Damit ist aber in Anbetracht obiger VwGH-Judikatur vom Bereicherungswillen des Erblassers auszugehen, der - wie ausgeführt - kein unbedingter sein muss. Anhand der oben dargelegten Umstände geht der UFS jedenfalls davon aus, dass beim Erblasser ein zumindest bedingter Bereicherungswille vorhanden gewesen war. Allfällige sonstige Motive sind wie dargelegt steuerrechtlich völlig unerheblich und schließt auch eine etwaig beabsichtigte Sicherung eines erhöhten Lebensstandards den Bereicherungswillen nicht aus.

Die Absicht des Erblassers den "bisherigen Lebensstandard", der in einem Vermögensaufwand bestand, der durch Jahre hindurch nur zu Lasten der Vermögenswerte aufrecht erhalten werden konnte, für die Witwe zu bewahren, schließt seinen Bereicherungswillen nicht aus, weswegen der Erwerb von Todes wegen aus den Versicherungsleistungen (vererbte Leibrentenversicherung) nicht als nicht erbschaftssteuerbarer Unterhalt, sondern zur Gänze als steuerpflichtiger Erwerb gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG zu qualifizieren ist.

Wien, am 13. Februar 2008