



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bf, vertreten durch Winkler & Partner, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, 6890 Lustenau, Alpstraße 23, vom 17. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Dezember 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochten Bescheid wird abgeändert. Die Erbschaftssteuer wird mit 9.856,07 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Erblasser hat mit Schenkungsvertrag mit Auflage vom 15.12.1994 (jeweils in der Fassung des Nachtrags vom 1. Juni 1995) Herrn MB ein Einzelunternehmen sowie diverse Liegenschaften geschenkt. Als Gegenleistung verpflichtete sich Herr MB dem Erblasser und nach dem Ableben des Erblassers dessen Ehegattin – der Berufungsführerin – das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an GST-NR A einzuräumen.

Der Erblasser ist am 9. November 2006 unter Hinterlassung folgenden Testaments vom 11. Oktober 2006 verstorben:

„I.

Ich widerrufe hiemit ausdrücklich sämtliche früher errichteten letztwilligen Anordnungen, insbesondere mein Testament vom 19.09.2006 und erkläre jede derartige Anordnung ihrem ganzen Inhalt nach für rechtsunwirksam.

II.

Hinsichtlich meines Liegenschaftsvermögens vermache ich wie folgt:

1. *Meiner Schwiegertochter [...]*
2. *Meiner Tochter BB [...]*
3. *Meiner Tochter BB [...]*
4. *Meinem Sohn MB [...]*

III.

Mein gesamtes restliches Vermögen (Bargeld, Sparguthaben, etc.) vermache ich meiner Ehegattin [Berufungsführerin] allein.

IV.

1. *Ich erwarte von meinen Kindern MB und BB, dass sie in meinem Todesfall gegenüber meiner Ehegattin [Berufungsführerin] auf den Pflichtteil verzichten.*
2. *Sollten sie den Pflichtteil jedoch geltend machen, sollen sie lediglich diesen erhalten und nicht die in Punkt II. und III. angeführten Mehrzuwendungen (Sozinische Klausel). In diesem Fall fällt die in Punkt II. und III. gemachte Zuwendung zur Gänze und freien Verfügung meiner Gattin [Berufungsführerin].*

V.

Dieses Testament habe ich selbst gelesen und habe ich in gleichzeitiger und ununterbrochener Gegenwart der ersuchten Zeugen meines letzten Willens bestätigt, dass es meinem letzten Willen vollkommen entspricht. Ich habe hierauf das Testament vor drei Zeugen eigenhändig unterschrieben und haben auch diese mit einem auf ihre Zeugeneigenschaft hinweisenden Zusatz unterfertigt.“

Nach dem Abhandlungsprotokoll vom 25. Jänner 2007 hat das erblasserische Vermögen aus den vermachten Liegenschaften, einem Girokonto mit einem Guthaben von 4.208,96 € sowie einem PKW mit einem Wert in Höhe von 1.000,00 € bestanden. Die Berufungsführerin hat auf die Geltendmachung des Pflichtteils verzichtet. Weiters hat die Berufungsführerin sämtliche Todfallskosten in Höhe von ca 11.500,00 € allein getragen.

Laut Vorhaltsbeantwortung des Herrn MB vom 8. September 2007 hatte das Fruchtgenussrecht der Berufungsführerin einen Wert von 1.640,27 € monatlich (=Mieten minus Versicherung).

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 14. Dezember 2007 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin Erbschaftssteuer in Höhe von 9.447,20 € vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde vom Finanzamt folgendermaßen ermittelt:

Fruchtgenussrecht	143.456,16 €
Kosten der Bestattung	-6.295,82 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	134.960,34 €

Das Fruchtgenussrecht wurde gemäß § 16 BewG kapitalisiert und mit dem dreifachen Einheitswert begrenzt. Die übernommenen Todfallskosten wurden insoweit berücksichtigt, als sie nicht bereits durch PKW und Bankguthaben abgedeckt wurden.

In der Berufung vom 17. Jänner 2008 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Mit Notariatsakt vom 1.6.1995 wurde im Zuge der Schenkung der Liegenschaft in der [...] von Herrn MB als Geschenknehmer seinem Vater IB (=Erblasser) und nach dessen Ableben seiner Mutter HB (=Berufungsführerin) das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt.

Herr IB ist am 9.11.2006 verstorben. Seit diesem Tag besteht das Fruchtgenussrecht zu Gunsten von Frau HB.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufungswerberin Erbschaftssteuer in Höhe von € 9.447,20 vorgeschrieben. In der Begründung führt die Behörde an, dass zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage das Fruchtgenussrecht an der [...] gemäß § 16 BewG kapitalisiert und mit dem 3-fachen Einheitswert der Liegenschaft begrenzt wurde.

Die Behörde geht bei ihrer Beurteilung offensichtlich von einem Erwerb von Todes wegen iSd § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG aus. Bei einem solchen Erwerb, der auf einem vom Erblasser zu seinen Lebzeiten mit einem Dritten geschlossenen Rechtsgeschäft beruht, ist nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung der Begünstigten gegeben ist, sondern auch, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat. (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 2, Rz. 53). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH Erkenntnis vom 4.2.1965, Zl. 607/64 = Slg. 32191F; Erkenntnis vom 23.11.2005, 2005/16/0214) wird der Bereicherungswille durch die Absicht des Erblassers, mit der entsprechenden Zuwendung dem Begünstigten lediglich den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ausgeschlossen.

Die moralische Verpflichtung zur Erbringung einer Leistung schließt die Annahme der Freigiebigkeit der Leistung (den Bereicherungswillen beim Zuwendenden) dann aus, wenn der Gesetzgeber eine solche moralische Verpflichtung zu einer Leistung anerkennt und im Fall ihrer Nichterfüllung entsprechende Schutzvorschriften aufstellt.

Der Gesetzgeber lässt erkennen, dass er den Unterhalt auch des überlebenden Ehegatten gesichert wissen will, wenn nicht schon durch Erbteil oder ein Vermächtnis oder durch eine anderweitige Versorgungsmaßnahme des Erblassers, so doch durch einen Anspruch gegenüber der Verlassenschaft.

Diese Vorsorge des einen Ehegatten für den anderen leitet sich aus § 796 ABGB ab. Der Gesetzgeber will offenbar den anständigen Unterhalt des hinterbliebenen Ehegatten auf alle Fälle gesichert wissen. Sorgt ein Ehegatte schon zu Lebzeiten für den anständigen Unterhalt des anderen Ehegatten für die Zeit nach seinem Ableben, dann schließt die Erfüllung dieser moralischen Verpflichtung den Bereicherungswillen beim Zuwendenden aus.

Für die Frage inwiefern die zugesicherte Unterhaltsleistung dem "angemessenen" Unterhalt entspricht, ist zu berücksichtigen, ob der Unterhaltsanspruch des überlebenden Ehegatten den Lebensverhältnisse entspricht, in denen die früheren Ehegatten bis zum Tode des einen von ihnen gelebt hatten.

Der Erblasser, Herr IB hat mit dem oben bezeichneten Vertrag das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht zu Gunsten von Frau HB ausbedungen, um den angemessenen Unterhalt von Frau HB zu sichern.

Mit Hilfe der Verwertung dieses Fruchtgenussrechtes kann der angemessene Unterhalt der Berufungswerberin bestritten werden.

Außer den Einnahmen aus dem Fruchtgenussrecht hat die Berufungswerberin nur mehr Einkünfte aus der gesetzlichen Pensionsversicherung.

Wie aus dem dem Finanzamt bereits zugegangenen Protokoll der Verlassenschaftsabhandlung ersichtlich ist, sind die Liegenschaften des Erblassers auf dessen Kinder und auf die Schwiegertochter verteilt worden. Die Berufungswerberin hat im Zuge der Aufteilung der Verlassenschaft keine Liegenschaften erhalten. Einkünfte, die der Erblasser aus der Verwertung dieser Liegenschaften erzielt hat, fließen Frau HB daher nicht zu.

Um einen den früheren Verhältnissen entsprechenden angemessenen Unterhalt zu gewährleisten, ist die Verwertung des Fruchtgenussrechtes daher jedenfalls erforderlich. Das Fruchtgenussrecht dient der finanziellen Absicherung der Berufungswerberin.

Ohne Bezug des Fruchtgenusses wäre das Netto-Einkommen der Berufungswerberin weit niedriger als die Hälfte des von beiden Ehegatten bezogenen Einkommens. Zusammen mit dem Fruchtgenussrecht übersteigt das Nettoeinkommen das anteilige bisher gemeinsame Netto-Einkommen geringfügig. Zusammen mit dem Fruchtgenussrecht wird daher der Erhalt des bisherigen Lebensstandards etwa möglich sein. Ohne Fruchtgenussrecht würde dieser doch beträchtlich absinken. (Außerdem ist zu bedenken, dass viele Fixkosten der Berufungswerberin nunmehr allein zur Finanzierung obliegen.)

Aus der Vereinbarung, dass das gegenständliche Fruchtgenussrecht nach dem Ableben des Erblassers auf die Berufungswerberin übergeht, kann daher nicht geschlossen werden, dass der Erblasser seine Gattin dadurch bereichern wollte, da die Einräumung des Fruchtgenussrechtes der Unterhaltssicherung dient. Ein solcher Bereicherungswille kann auch nicht aus dem Sachverhalt abgeleitet werden.

Mangels Vorliegens eines Bereicherungswillens kann kein Erwerb von Todes wegen gemäß § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG vorliegen. Die Vorschreibung von Erbschaftssteuer ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass selbst bei Vorliegen eines steuerbaren Tatbestandes die Berechnung der Steuerschuld Fehler aufweist.

Der Ansatz des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft stellt einen zu hohen Wert für die Bewertung des Fruchtgenussrechtes dar, da der gemäß § 16 BewG kapitalisierte Wert jedenfalls wesentlich unter dem dreifachen Einheitswertes liegt.

Bei der Berechnung wären jedenfalls künftig anfallende Instandhaltungen, Mietausfälle und Einkommensteuern zu berücksichtigen.“

Mit e-mail vom 23. Oktober 2008 übermittelte das Finanzamt Feldkirch dem steuerlichen Vertreter der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

„Gegen den Bescheid wurde Berufung eingebracht mit der Begründung, der Erblasser hätte mit dem Fruchtgenuss nur den Unterhalt sicherstellen wollen. Dies schließe eine Steuerpflicht aus.

Vorweg ist festzuhalten, dass nach Ansicht des Finanzamts dem nicht zuzustimmen ist, und zwar aus folgenden Gründen:

Gem. § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tod des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Darunter fällt eben auch der Anfall des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes. Bei Erwerben iSd § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG ist auch zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat (VwGH vom 29.4.1982, ZI. 81/15/0128, 0130).

Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt (vgl. zB die Erk. vom 24. Mai 1991, 89/16/0068 und vom 14. Mai 1992, 91/16/0012). Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH vom 8. November 1977, 1168/77).

Anhand des Vorbringens in der Berufung und der darzustellenden Situation ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, dass der Erblasser bei Abschluss des Vertrages lediglich den Unterhalt sichern wollte und auch eine allenfalls eintretende Bereicherung nicht in Kauf genommen hätte. Dies ergibt sich auch nicht aus den anderen Umständen, zumal bei Abschluss des Vertrages Sie als Berechtigte

- als Alleinerbin des Vermögens (freilich unter Beachtung von Legaten) anzusehen waren; dazu waren die Kinder verhalten, den Pflichtteil nicht geltend zu machen und hätten sich auch bereits Erhaltenes anrechnen lassen müssen;

- ebenso wie der Erblasser über eigene Pensionseinkünfte verfügten und zusätzlich über eigene Einkünfte aus V+V (schon 1995 und Folgej.) und

- bei einem angenommenen Ableben des Erblassers zum einen mit einer zusätzlichen Witwenpension zu rechnen war (beim Todfall betrug diese dann, soweit aus übermittelten Daten ersichtlich für 1 u 2/3 Monate 2.248 €, dh. p.m. rd. 1.300 €; und im Jahr darauf erhöhte sich die zusammengefasste Pensionsleistung von - ohne Witwenpension - rd. 15.300 € im Jahr 2006 auf rd. 26.400 € im Jahr 2007),

- zum anderen Sie selbst über eigenes Vermögen verfügten und verfügen / Grundstücksbesitz in S N und L, RS 5, 8 und 7.

- Zudem ist davon auszugehen, dass Sie als Berechtigte auch schon wohnversorgt sind, andernfalls auch ein gesetzliches Vorausvermächtnis zur weiteren Nutzung der Ehwohnung zugestanden wäre.

Daher ist nach Ansicht des Finanzamts davon auszugehen, dass der Unterhalt unter Berücksichtigung all dieser Umstände bei Abschluss des Vertrages Ende 1994 als gesichert anzusehen war und deshalb zumindest eine Inkaufnahme der eintretenden Bereicherung durch den Erblasser gegeben war, wie überhaupt nach Ansicht des Finanzamts die Zuwendung des Fruchtgenusses nicht direkt einer Unterhaltssicherung dienen kann, sondern die Möglichkeit zur Einnahmenerzielung für die Berechtigte schafft und sie auf diese Weise bereichert. Ein allfälliges Motiv, der Begünstigten den bisherigen Lebensstandard zu bewahren, schließt einen Bereicherungswillen nicht aus.

Mangels Bekanntheit konnte die gesamte Vermögens- und Einkommenssituation nicht dargestellt werden. Dazu wäre insbesondere auch die Einbeziehung von endbesteuertem Vermögen notwendig, das aber, zur Vermeidung von Missverständnissen - wegen der Endbesteuerung - nicht steuerhängig ist, auch nicht bei einem Erwerb von Todes wegen, der neben dem Nachlassvermögen zB aufgrund Anweisung (an die Bank) auf den Todfall oder Übergabe auf den Todfall im Zusammenhang mit bereits gegebener gemeinsamer Verfügungsberechtigung gegeben sein kann. Grundsätzlich ist nach Ansicht des Finanzamts davon auszugehen, dass angesichts der Lebenssituation der Beteiligten (Betriebsinhaber, Betriebsübergaben, Grundstücksvermögen, Vermietungen) sowohl bei Abschluss des Vertrages als auch beim Tod bei den Beteiligten solches, zusätzliches Vermögen vorhanden war.

• Aus dem ESt-Bescheid 2007 sind außerdem sonstige EK durch wiederkehrende Bezüge iHv rd. 19.400 € ersichtlich. Aus welchem Grund und seit wann fließen diese wiederkehrenden Bezüge der Berechtigten zu?

• Aus dem Abgabekonto des Erblassers StNR ergibt sich außerdem ein Steuerguthaben zum Todestag mit dem Betrag von € 6.884,73.

Nach den Anordnungen des Testaments müsste dieses ebenfalls Ihnen zugekommen sein. Trifft dies zu, ist es Ihnen zugekommen oder wem ist das Guthaben sonst zugekommen, den Erben?

Es wird um Stellungnahme und Beantwortung der Fragen binnen einem Monat ersucht.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Dezember 2008 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Die in Ihrem Vorhalt angesprochenen sonstigen Einkünfte des Jahres 2007 iHv. rd. 19.400,00 € betreffen Einnahmen aus dem gegenständlichen Fruchtgenussrecht. Zum angeführten Guthaben am Abgabekonto des Erblassers ist anzumerken, dass nach unseren Unterlagen ein geringeres Guthaben als der in Ihrem Schreiben angeführte Betrag vorhanden war. Ein Rückzahlungsantrag über einen Betrag in Höhe von € 4.911,99 auf das Konto von Frau HB wurde am 28.12.2006 gestellt.

Zu der in Ihrem Schreiben dargelegten Behauptung, es gebe keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Erblasser bei Abschluss des Vertrages lediglich den Unterhalt sichern wollte und auch eine allenfalls eintretende Bereicherung nicht in Kauf genommen hätte, wird wie folgt Stellung genommen:

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. v.4.2.1965, VwGH 0607/64; Erk. v. 23.11.2005, VwGH 2005/16/0214) wird der Bereicherungswille durch die Absicht, mit der Zuwendung dem Begünstigten den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ausgeschlossen. Diese Absicht ist beim Vorliegen einer moralischen Verpflichtung zur Erbringung der Leistung nicht gegeben, da in diesem Fall die Freigiebigkeit der Leistung nicht gegeben ist.

Ob im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eine derartige moralische Verpflichtung vorlag oder mangels einer solchen die Zuwendung des Fruchtgenussrechtes mit Bereicherungswillen erfolgte, ist anhand der maßgebenden zivilrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen.

Hierzu verweist der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.11.2005 auf die Rechtsprechung des OGH (Beschluss vom 13.6.1985, 7 Ob 560/85). Aus dieser Entscheidung geht hervor, dass der Unterhaltsanspruch des überlebenden Ehegatten den Lebensverhältnissen entspricht, in denen die früheren Ehegatten bis zum Tode des einen von ihnen gelebt haben. Dem überlebenden Ehegatten gebührt daher der Unterhalt so weit, als dies im Falle des Fortlebens des verstorbenen Ehegatten nach der konkreten Situation der Eheleute im Rahmen des § 94 ABGB der Fall wäre.

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erfolgte daher im Rahmen einer moralischen Verpflichtung, soweit diese im Hinblick auf die Lebensverhältnisse der Ehegatten nicht als unangemessen zu betrachten ist. Zur Angemessenheit der Zuwendung wird mit Verweis auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Vor dem Tod des Erblassers erzielten die Ehegatten ein gemeinsames Nettoeinkommen in Höhe von ca. 45.000,00 € p.a. Wäre der Berufungswerberin das gegenständliche Fruchtgenussrecht nicht eingeräumt worden, so würde deren Nettoeinkommen nunmehr wesentlich unter der Hälfte des bisherigen Einkommens liegen. Dies würde zwangsläufig zu einer Verminderung des Lebensstandards führen.

Dadurch dass der Berufungswerberin das Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde, kann in den nächsten Jahren voraussichtlich ein durchschnittliches Nettoeinkommen in Höhe von ca.

27.000,00 € von [der Berufungsführerin] erzielt werden. Dieses Nettoeinkommen entspricht in etwa 60% des bisherigen gemeinsamen Einkommens.

Zum Vergleich wird eine Witwenpension ebenfalls in Höhe von 60% der Pension des verstorbenen Ehegatten zuerkannt. Damit trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass zur Erhaltung des bisherigen Lebensstandards mehr als die Hälfte des Pensionseinkommens des verstorbenen Ehegatten notwendig ist.

Auch im vorliegenden Fall ist jedenfalls mehr als die Hälfte des gemeinsamen Nettoeinkommens zur Erhaltung des bisherigen Lebensstandards der Berufungswerberin notwendig. Das Ausmaß des die Hälfte überschreitenden Betrages bewegt sich in dem vom Gesetzgeber vorgegebenen Rahmen. Im Hinblick auf die Lebensverhältnisse der Ehegatten kann die Einräumung des Fruchtgenussrechtes daher jedenfalls nicht als unangemessen betrachtet werden.

Im Sinne der obigen Ausführungen kann das Vorliegen einer moralischen Verpflichtung des Erblassers zur Unterhaltssicherung keinesfalls verneint werden. Eine Erbschaftssteuerpflicht liegt daher mangels Bereicherungswillen des Erblassers nicht vor.

Zu den auf Seite 2 des Vorhaltes angeführten Umständen ist noch anzumerken, dass insbesondere das angeführte Grundvermögen nicht mit der Bewertung über die Freigiebigkeit der Zuwendung in Zusammenhang gebracht werden kann, da die Unterhaltssicherung durch laufende Einnahmen zu erfolgen hat. Es kann der Berufungswerberin keinesfalls zugemutet werden, dass zur Unterhaltsbestreitung eine Veräußerung von Vermögen zu erfolgen hätte.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2009 als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert. Die Erbschaftssteuer wurde mit 9.929,15 € festgesetzt. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Gegen den Bescheid wurde Berufung eingebracht mit der Begründung, der Erblasser hätte mit dem Fruchtgenuss der Berufungswerberin (idF kurz Bw.) nur den Unterhalt sicherstellen wollen. Dies schließe eine Steuerpflicht aus.

Dem ist nach Ansicht des Finanzamts nicht zuzustimmen ist, und zwar aus folgenden Gründen:

Gem. § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tod des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Darunter fällt eben auch der Anfall des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes. Bei Erwerben iSd § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG ist auch zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat (VwGH vom 29.4.1982, ZI. 81/15/0128, 0130). Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt (vgl. zB die Erk. vom 24. Mai 1991, 89/16/0068 und vom 14. Mai 1992, 91/16/0012). Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH vom 8. November 1977, 1168/77).

Anhand des Vorbringens in der Berufung und der über Vorhalt vom 23.10.2008 mit Schreiben vom 9.12.2008 erfolgten Ergänzung und der darzustellenden Situation ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, dass der Erblasser bei Abschluss des Vertrages lediglich den Unterhalt sichern wollte und auch eine allenfalls eintretende Bereicherung nicht in Kauf genommen hätte. Dies ergibt sich auch nicht aus den anderen Umständen, zumal bei Abschluss des Vertrages die Berufungsführerin als Berechtigter auch

- als Alleinerbin des Vermögens (freilich unter Beachtung von Legaten) bestimmt war; dazu waren die Kinder verhalten, den Pflichtteil nicht geltend zu machen und hätten sich bereits Erhaltenes anrechnen lassen müssen;
- ebenso wie der Erblasser über eigene Pensionseinkünfte verfügte und zusätzlich über eigene Einkünfte aus Vermietung ihres eigenen Grundstücksbesitzes (schon 1995 und Folgejahre) und
- bei einem angenommenen Ableben des Erblassers zum einen mit einer zusätzlichen Witwenpension zu rechnen war (beim Todfall betrug diese dann, soweit aus übermittelten Daten ersichtlich für 1 u 2/3 Monate 2.248 €, dh. p.m. rd. 1.300 €; und im Jahr darauf erhöhte sich die zusammengefasste Pensionsleistung von - ohne Witwenpension - rd. 15.300 € im Jahr 2006 auf rd. 26.400 € im Jahr 2007),
- zum anderen die Bw. selbst über eigenes Vermögen verfügte und noch verfügt / Grundstücksbesitz in S N und L, RS 5, 8 und 7.
- Zudem ist davon auszugehen, dass die Bw. als Berechtigte auch schon wohnversorgt ist, andernfalls auch ein gesetzliches Vorausvermächtnis zur weiteren Nutzung der Ehwohnung zugestanden wäre.

- Grundsätzlich ist nach Ansicht des Finanzamts auch davon auszugehen, dass angesichts der Lebenssituation der Beteiligten (Betriebsinhaber, Betriebsübergaben, Grundstücksvermögen, Vermietungen) sowohl bei Abschluss des Vertrages als auch beim Tod bei den Beteiligten weiteres Vermögen, Ersparnes, vorhanden war. Mangels Bekanntheit konnte die gesamte Vermögens- und Einkommenssituation nicht dargestellt werden. Dazu wäre insbesondere auch die Einbeziehung von endbesteuertem Vermögen notwendig, das aber, zur Vermeidung von Missverständnissen - wegen der Endbesteuerung - nicht steuerhängig ist, auch nicht bei einem Erwerb von Todes wegen, der neben dem Nachlassvermögen zB aufgrund Anweisung (an die Bank) auf den Todfall oder Übergabe auf den Todfall im Zusammenhang mit bereits gegebener gemeinsamer Verfügungsberechtigung gegeben sein kann.

Daher ist nach Ansicht des Finanzamts davon auszugehen, dass der Unterhalt unter Berücksichtigung all dieser Umstände bei Abschluss des Vertrages Ende 1994 als gesichert anzusehen war und deshalb zumindest eine Inkaufnahme der eintretenden Bereicherung durch den Erblasser gegeben war, wie überhaupt nach Ansicht des Finanzamts die Zuwendung des Fruchtgenusses nicht direkt einer Unterhaltssicherung dienen kann, sondern die Möglichkeit zur Einnahmenerzielung für die Berechtigte schafft und sie auf diese Weise bereichert. Ein allfälliges Motiv, der Begünstigten den bisherigen Lebensstandard zu bewahren, schließt einen Bereicherungswillen nicht aus.

Wenn in der ergänzenden Stellungnahme dazu auf das Erk. des VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0214 und damit in Verbindung auf den dort zitierten Beschluss des OGH vom 13.06.1985, 7 Ob 560/85 hinweist, so ist dem zu entgegen, dass diese mit dem hier zu entscheidenden Fall nicht vergleichbar sind, sowohl vom zugewendeten Vermögen (VwGH: Wohnrecht und Rente, hier: Fruchtgenussrecht) als auch von den Vermögensumständen und der Einkommenssituation bei Abschluss des Vertrages (VwGH: bei Abschluss des Übergabevertrags lediglich in geringem Ausmaß vorhandenes außerbetriebliches Vermögen und soweit ersichtlich hatte die dortige Beschwerdeführerin auch kein eigenes Einkommen und es ist auch kein eigenes Vermögen ersichtlich). Ebenso wenig vergleichbar ist der Fall mit dem, der dem OGH im o.a. Beschluss zugrunde lag, zumal dort über einen Unterhaltsanspruch selbst auch gar nicht abzusprechen war.

Beiden Entscheidungen kann aber entgegen den Einwendungen in der ergänzenden Stellungnahme, in der die Berücksichtigung des eigenen Vermögens als nicht zulässig erachtet wird, entnommen werden, dass ein Unterhaltsanspruch an der Lebenssituation des überlebenden Ehegatten zu messen ist und die angemessenen Bedürfnisse ("anständiger"

Unterhalt) zu berücksichtigen sind. Dies muss aber nicht zu einer Fixierung des zuletzt bestandenen Anspruchs führen, da die angemessenen Bedürfnisse zu berücksichtigen seien. Dabei ist aber gem. § 796 ABGB auch das eigene Leistungsvermögen aus Anderem zu berücksichtigen. In den Anspruch ist alles einzurechnen, was der Ehegatte nach dem Erblasser durch vertragliche oder letztwillige Zuwendung, als gesetzlicher Erbteil, als Pflichtteil, durch öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Leistung erhält; das Vermögen des Ehegatten oder Erträge einer von ihm tatsächlich ausgeübten oder einer solchen Erwerbstätigkeit, die von ihm den Umständen nach erwartet werden kann. Dabei muss gar keine Veräußerung des Vermögens unterstellt werden, sondern reicht eine Vermietung und Ansatz von angemessenen Mieteinnahmen.

Was das angeführte durchschnittliche Nettoeinkommen von rd. 27.000 € netto betrifft, so ergibt sich dagegen aus dem Est-Bescheid 2007 ein solches von rd. 36.000 € und selbst ohne das EK aus dem Fruchtgenuss rd. 25.000 €.

		davon Fruchtgenuss	ohne Fruchtgenuss
Einkünfte 2007	46.546,71 €	19.426,42 €	27.120,29 €
zzgl. sonstige Bezüge	4.504,74 €		4.504,74 €
Einkommensteuer	-15.230,92 €		-6.784,32 €
	<u>35.820,53 €</u>		<u>24.840,71 €</u>

Insgesamt ist unter Berücksichtigung der gesamten Verhältnisse, insbesondere der Einkommens- und Vermögenssituation der Beteiligten bei Vertragsabschluss und der als bekannt vorauszusetzenden gesetzlichen Hinterbliebenenpension und damaligen Erbeseinsetzung, wozu auf die obigen Ausführungen zu verweisen ist, nicht davon auszugehen, dass der Zuwendende bei Vertragsabschluss annehmen musste, dass er die Zuwendung für einen sonst nicht gesicherten gesetzlichen Unterhalt machen müsste. Vielmehr ist angesichts der Verhältnisse davon auszugehen, dass der Zuwendende eine allenfalls eintretende Bereicherung bewusst in Kauf genommen hat und dies auch nicht dadurch ausgeschlossen ist, dass der Zuwendende aus dem Motiv heraus gehandelt hat, der Bw. den bisherigen Lebensstandard zu bewahren bzw. eigenes Vermögen der Bw. zu schonen.

Aus dem Abgabekonto des Erblassers StNR ergibt sich außerdem ein Steuerguthaben zum Todestag mit dem Betrag von € 6.884,73, das in mehreren Teilbeträgen zurückbezahlt wurde.

StNR (Verl n) IB

Todestag 9.11.2006

Veranlagungen bis Tod abgeschlossen		Buchungstag
Saldo aktuell	0	
Einzahlungen nach Tod	-1.181,29	17.11.2006
Rückzahlungen nach Tod	1181,29	29.11.2006
	4887,68	25.01.2007
	1210,75	04.04.2007
	786,3	05.06.2008
Guthaben zum Todestag	<u>6.884,73</u>	

Kontrollrechnung:

Saldo zum Todestag	GH	6.093,28
<i>(unter Ausschluss von Zahlungen und Rückzahlungen)</i>		
<i>Veranlagungen</i>		
Belastung	E10-12/06	-1.181,29
	U7-9/06	-24,31
	U10-12/06	0
Gutschrift	E 2005	1.211,16
Belastung	U 2005	-0,41
Gutschrift	E 2006	786,33
Belastung	U 2006	-0,03
		6.884,73
<i>Guthaben zum Todestag</i>		

Nach dem Inhalt des Testaments steht dieses als Legat der Bw. zu und war daher als weiterer Vermögensanfall zu berücksichtigen.

Im Vorlageantrag vom 9. Februar 2009 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Der Berufungswerberin wurde mit dem angefochtenen Bescheid Erbschaftssteuer in Höhe von € 9.447,20 vorgeschrieben. Grund für die Vorschreibung war der Übergang des Fruchtgenussrechtes an der [...] mit dem Tod des Gatten der Berufungswerberin am 9.11.2006.

Rechtsgrundlage für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes war der Notariatsakt vom 1.6.1995. Die gegen den Erbschaftssteuerbescheid erhobene Berufung vom 17.1.2008 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass es sich um keinen unter das ErbStG fallenden Tatbestand handelt, da seitens des Erblassers kein Bereicherungswille vorhanden war. Der fehlende Bereicherungswille kann aus der moralischen Verpflichtung zur Sicherung des Unterhaltes abgeleitet werden.

Die Berufung richtete sich auch gegen die Höhe der im Bescheid angeführten Bemessungsgrundlage und verwies darauf, dass der gem. § 16 BewG kapitalisierte Wert wesentlich unter dem dreifachen Einheitswertes liegt.

Zum Vorhalt vom 23.10.2008 wurde ausführlich Stellung genommen. Unter Anführung der einschlägigen Rechtsprechung wurden die Gründe dargelegt, die für den mangelnden Bereicherungswillen sprechen. Hiermit erheben wir den Inhalt der Berufung ebenfalls zum Inhalt dieses Vorlageantrages.

Mit der oben angeführten Berufungsvorentscheidung vom 16.1.2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und der Bescheid insofern abgeändert, als zur Bemessungsgrundlage das Guthaben am Abgabekonto des Erblassers hinzugerechnet wurde. Bei der neu ermittelten Bemessungsgrundlage in Höhe von 141.845,07 € wurde die Erbschaftssteuer in Höhe von 9.929,15 € festgesetzt.

In der zur Berufungsvorentscheidung ergangenen Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass ein Bereicherungswille kein unbedingter zu sein brauche und es genüge, dass der Zuwendende eine Bereicherung bejahe bzw in Kauf nehme. Der Bereicherungswille könne von der Behörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Es ergebe sich anhand des

Vorbringens kein Anhaltspunkt dafür, dass der Erblasser bei Abschluss des Vertrages lediglich den Unterhalt habe sichern wollen und eine Bereicherung nicht in Kauf genommen hätte.

Hiezu werden von der Behörde mehrere Umstände angeführt, aus denen sich eine Bereicherungsabsicht ableiten lasse:

Die Berufungsführerin wäre als Alleinerbin des Vermögens bestimmt gewesen, die Kinder wären dazu verhalten gewesen, den Pflichtteil nicht geltend zu machen bzw. hätten sich bereits Erhaltenes anrechnen lassen müssen.

Aus der Begründung ist nicht ersichtlich, wie die Behörde zu dieser Behauptung kommt. Aus dem gegenständlichen Notariatsakt vom 1.6.1995 ist jedenfalls nur erkennbar, dass der Sohn MB sich die Schenkung nach Abzug von übernommenen Verbindlichkeiten und eingegangenen Verpflichtungen in seinen Erb- und Pflichtteil anrechnen lassen musste.

Nach Einsicht in das Testament und in das Abhandlungsprotokoll bestätigt sich, dass die Kinder des Erblassers Vermächtnisnehmer bzw. Erben des erblasserischen Vermögens waren.

Der Berufungswerberin verblieb vom Vermögen des Erblassers lediglich ein Bankkonto mit einem Saldo von ca. 4.000,00 € ein gebrauchter Pkw mit einem Wert in Höhe von 1.000,00 € sowie Wäsche und Hausrat.

Die Berufungswerberin habe über eigene Pensionseinkünfte und zusätzlich über Einkünfte aus Vermietung verfügt.

Dieser Umstand reicht zur Begründung eines vorhandenen Bereicherungswillens nicht aus, zumal die Berufungswerberin nur über geringe Einkünfte verfügte. Weiters ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Unterhalt den bisherigen Lebensverhältnissen entsprechen soll, in denen die Ehegatten bis zum Tod des einen von ihnen gelebt haben.

Wenn in diesem Zusammenhang von der Behörde angeführt wird, dass die in der ergänzenden Stellungnahme angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnisse (VwGH v. 23.11.2005, 2005/16/0214; OGH v. 13.6.1985, 7 Ob 560/85) mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar wären, kann dem keinesfalls zugestimmt werden.

Dem Erkenntnis des VwGH kann entnommen werden, dass ein Bereicherungswille des Übergebers auszuschließen wäre, wenn er seiner Ehegattin durch Einräumung von Versorgungsrente und Wohnrecht den nach § 796 iVm § 96 ABGB geschützten Unterhalt sichern wollte. Zur genaueren Erklärung dieses Ausspruchs wird vom VwGH auf den genannten OGH-Beschluss verwiesen.

Diesem ist zu entnehmen, dass „durch die Verweisung auf § 94 ABGB sichergestellt werden soll, dass der Unterhaltsanspruch des überlebenden Ehegatten den Lebensverhältnissen entspricht, in denen die früheren Ehegatten bis zum Tode des einen von ihnen gelebt haben. Dem überlebenden Ehegatten gebührt daher der Unterhalt nur so weit, als dies im Falle des Fortlebens des verstorbenen Ehegatten nach der konkreten Situation der Eheleute im Rahmen des § 94 ABGB der Fall wäre. Dies muss aber nicht zu einer Fixierung des zuletzt gegen den Erben bestandenen Anspruchs führen, weil immer die angemessenen Bedürfnisse des überlebenden Ehegatten zu berücksichtigen sind.“

Ob zur Unterhaltssicherung ein Wohnrecht zugewendet wird oder ein Fruchtgenussrecht eingeräumt wird, kann im Ergebnis keinen Unterschied hinsichtlich des Bereicherungswillens machen.

Die angemessenen Bedürfnisse der Berufungswerberin wurden insofern berücksichtigt, als der Berufungswerberin nun ein Nettoeinkommen zur Verfügung steht, das mit den bisherigen Lebensverhältnissen vergleichbar ist.

Beim Ableben des Erblassers wäre mit einer zusätzlichen Witwenpension zu rechnen gewesen.

Die Witwenpension der Berufungswerberin wurde bei der Begründung der Berufung sowie bei den Angaben in der Beantwortung des Vorhalts selbstverständlich berücksichtigt. Aber auch bei Berücksichtigung der Witwenpension wäre das Nettoeinkommen der Berufungswerberin nach dem Tod ihres Gatten wesentlich unter der Hälfte des bisherigen gemeinsamen Einkommens gelegen.

Die Berufungswerberin verfüge über eigenes Vermögen (Grundstücksbesitz in S, N und L, R).
Zudem sei davon auszugehen, dass die Berufungswerberin schon wohnversorgt sei.

Bereits in der Beantwortung des Vorhalts wurde dargelegt, dass dieses Grundvermögen nicht mit der Bewertung über die Freigiebigkeit der Zuwendung in Zusammenhang gebracht werden kann.

Die Unterhaltssicherung hat durch laufende Einnahmen zu erfolgen und es kann der Berufungswerberin keinesfalls zugemutet werden, dass zur Unterhaltsbestreitung eine Veräußerung von Vermögen zu erfolgen hätte.

Außerdem handelt es sich beim Haus in der R7 um den Wohnsitz der Berufungswerberin.

Soweit die übrigen Gebäude vermietet sind, werden ohnedies Einkünfte aus Vermietung erzielt, die bei der Berechnung des Einkommens berücksichtigt wurden.

Grundsätzlich wäre davon auszugehen, dass angesichts der Lebenssituation der Beteiligten sowohl bei Abschluss des Vertrages als auch beim Tod des Erblassers weiteres Vermögen vorhanden gewesen wäre.

Abgesehen davon, dass es sich offensichtlich um eine pauschale, sachlich nicht begründete Vermutung handelt, ist auch in diesem Punkt darauf hinzuweisen, dass der laufende Unterhalt nicht durch Veräußerung bzw. Verbrauch von Vermögen sondern durch laufende Einnahmen zu bestreiten ist.

Die in den weiteren Ausführungen der Begründung enthaltene Feststellung, dass die Zuwendung eines Fruchtgenusses nicht direkt der Unterhaltssicherung dienen könne, sondern durch die Schaffung einer Möglichkeit zur Einnahmenerzielung zu einer Bereicherung führe, ist nur schwer nachvollziehbar. Es ist uns bei dieser Behauptung nicht verständlich, inwiefern dadurch der Bereicherungswillen des Erblassers begründet wird. Es kann keinen Unterschied machen, ob zur Sicherung des Unterhalts eine Rente zugesichert wird oder ob durch die Verwertung eines Fruchtgenussrechtes Einnahmen erzielt werden, die zur Bestreitung des Unterhalts verwendet werden.

Was die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Darstellung der Einkommenssituation betrifft, ist dabei anzumerken, dass das konkrete Einkommen des Jahres 2007 nicht mit den künftig zu erwartenden Einkommen gleichzusetzen ist. Insbesondere die Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht sind schwankend. Im Jahr 2007 wurden daraus außerordentlich hohe Einkünfte erzielt. Dies ist auf das kumulierte Zusammentreffen mehrerer Umstände zurückzuführen. Einnahmenseitig gab es im Jahr 2007 keine Mietausfälle. Bei den Ausgaben fällt auf, dass kaum Kosten für Instandhaltung anfielen. Außerdem sind einige das Jahr 2007 betreffende Ausgaben steuerlich auf Grund des Zahlungszeitpunktes erst im Folgejahr zu erfassen. Bei der Bewertung der zukünftigen Einkommenssituation sind jedenfalls Mietausfälle, anfallende Instandhaltungskosten und sonstige Nebenkosten zu berücksichtigen.

Es kann damit glaubhaft dargestellt werden, dass der Berufungsführer bei der Unterzeichnung des gegenständlichen Notariatsaktes im Jahr 1995 nicht die Absicht hatte, die Berufungsführerin zu bereichern. Die Bereicherungsabsicht wird durch die Unterhaltssicherung, zu der sich der Erblasser moralisch verpflichtet gefühlt hat, ausgeschlossen.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung fehlt die Auseinandersetzung mit der Höhe der Bemessungsgrundlage, obwohl der angesetzte Wert in der Berufung als zu hoch dargestellt wurde. Diesbezüglich wurden auch keine Ermittlungen seitens der Behörde vorgenommen.

Ohne weiter auf die Ermittlung des angesetzten Wertes des Fruchtgenussrechtes einzugehen, wurde vereinfachend der dreifache Einheitswert der Liegenschaft zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogen.

Bei Betrachtung der Ergebnisse der letzten Jahre aus dem Fruchtgenussrecht ist unter Berücksichtigung von möglichen künftigen Mietausfällen, zu erwartenden Instandhaltungen und der Einkommensteuer der gemäß § 16 BewG kapitalisierte Wert wesentlich geringer als der dreifache Einheitswert.

Im Durchschnitt der letzten 5 Jahre wurden aus dem Fruchtgenussrecht € 15.041,60 erzielt. Bei Berücksichtigung von möglichen künftigen Mietausfällen und zu erwartenden Instandhaltungen im Ausmaß von 10% der Einnahmen verbleiben durchschnittlich zu erwartende jährliche Einnahmen in Höhe von € 13.537,44. Nach Abzug der Einkommensteuer verbleiben jährliche Nettoeinkünfte in Höhe von € 7.635,64. Kapitalisiert man diese jährlichen Einnahmen unter Berücksichtigung des Alters der Berufungswerberin ergibt sich ein Wert in Höhe von € 87.347,36.

Sollte es sich im vorliegenden Fall tatsächlich entgegen unseren Darstellungen um einen erbschaftssteuerpflichtigen Vorgang handeln, so wäre dieser Barwert an Stelle des dreifachen Einheitswertes für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Zur Hinzurechnung des Guthabens am Abgabekonto des Erblassers zur Bemessungsgrundlage ist anzuführen, dass dieses Guthaben erst nach dem Tod des Erblassers entstanden ist. Voraussetzung für das Guthaben war insbesondere die Abgabe von Steuererklärungen. Im Zusammenhang mit deren Erstellung sind der Erblasserin Kosten entstanden, welche mit 1.000,00 geschätzt werden. Diese Kosten wären von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.“

Im Vorlagebericht brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

„Zur Berufung der Bw. als Alleinerbin:

Das Finanzamt ging vom Testament vom 30.3.1995 aus, das die Bw. zur Alleinerbin bestimmte (Blatt 3 ff des Bemessungsaktes). Dieser Umstand, dass nämlich die Bw. als Alleinerbin vorgesehen war, wurde auch bereits mit Schreiben vom 23.10.08 vorgehalten und nichts dazu erwidert. Deshalb wurde er auch entsprechend in die Begründung übernommen. Auch ohne Testament wäre sie ansonsten (neben Kindern) zu 1/3 zur gesetzlichen Erbfolge berufen gewesen. Das der Abhandlung schließlich zugrunde gelegte Testament mit den angeordneten Legaten, wie im Vorlageantrag vermerkt, wurde erst am 11.10.2006 erstellt, somit lange nach Abschluss des Vertrags.

Zum Vorwurf einer pauschalen, sachlich nicht begründeten Vermutung:

Es widerspräche vollkommen der Lebenserfahrung, bei der Lebenssituation der Beteiligten davon auszugehen, dass – hier maßgeblich – beim Vertragsabschluss mit der Übergabe des Betriebes keine Ersparnisse in Form von Sparbüchern, Guthaben, WP-Depots o.dgl. vorhanden gewesen wären.

Überdies wurde dies bereits im Schreiben vom 23.10.2008 vorgehalten und darauf nichts erwidert, so dass von der Richtigkeit der Annahme auszugehen ist. Daran wird festgehalten.

Zur Bemessungsgrundlage:

Es ist zutreffend, dass darauf in der BVE nicht besonders eingegangen wurde, zumal aber auch in der Berufung lediglich pauschal ein überhöhter Wertansatz mit dem 3-fachen EW moniert wird und eine konkrete, andere Bewertung nicht beantragt wurde.

Dagegen ergibt sich bereits aus dem angefochtenen Bescheid, dass das Fruchtgenussrecht durch Kapitalisierung ermittelt wurde und lediglich eine Begrenzung der Wertansatzes mit dem dreifachen Einheitswert erfolgte.

Die Bewertung an sich ergab sich aber aus der Beantwortung durch die Beteiligten. Dabei wurde ein monatlicher Wert unter Berücksichtigung des Abzugs für Versicherung usw. mit 1.640.27 € angegeben. Nach dem Lebensalter kapitalisiert ergab dies gem. § 16 BewG einen Kapitalwert von 235.652,54 €. Die Begrenzung mit dem Steuerwert des Nutzungsgegenstandes ergab dann einen verminderten Wert iHv 143.456,16 €.

Damit macht der angesetzte Wert bereits nur rd. 60 % des Kapitalwertes aus. Ein monierter Abzug von 10% für Ausfallwagnis oder auch von Erhaltungsaufwänden, soweit diese überhaupt anfallen und weiter verrechnet würden, ist daher in diesem ohnehin bereits stark Beilage zum Vorlagebericht 000.000/2007, St.Nr. 123/1234, [Berufungsführerin] verminderten Wertansatz jedenfalls abgedeckt. Zudem ist ein Abzug von persönlichen Steuern, wie der Einkommenssteuer der Berechtigten beim Wert des Fruchtgenussrechts nicht zulässig.

Zusätzliche Kosten:

Bisher wurden derartige Kosten, die mit der Geltendmachung von Steuerguthaben des Erblassers in Zusammenhang stünden weder vorgebracht, noch wurde im Vorlageantrag eine dafür konkret vorliegende Belastung nachwiesen.“

In der Eingabe vom 30. März 2009 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Mit dem Vorlagebericht vom 10.3.2009 ergänzte das Finanzamt mit einer entsprechenden Beilage seine Begründung für die Abweisung der Berufung. Zu dieser Ergänzung wird Stellung genommen.

Stellungnahme:

1. Das Finanzamt führt zur Begründung der Eigenschaft als Alleinerbin ein Testament vom 30.3.1995 an und behauptet, dass auf den entsprechenden Vorhalt nichts erwidert worden wäre.

Wenn auch in der Vorhaltsbeantwortung nicht ausdrücklich auf die Alleinerbinneneigenschaft Bezug genommen wurde, so wäre deren Nichtvorliegen auch aus dem Zusammenhang ableitbar gewesen. Im gestellten Vorlageantrag wurde jedenfalls ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Erblasser zum Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechtes nicht die Absicht hatte, die Berufungswerberin zur Alleinerbin zu bestimmen.

2. Das Finanzamt beharrt weiterhin auf der Vermutung, dass weiteres Vermögen vorhanden gewesen wäre, obwohl bereits darauf hingewiesen wurde, dass selbst bei tatsächlichem Vorliegen von Vermögen dies für die Beurteilung der moralischen Verpflichtung zur Unterhaltssicherung keinen Einfluss hat.

Im Übrigen wurde die von der Behörde aufgestellte Vermutung immer noch nicht sachlich begründet, sondern die Behauptung lediglich wiederholt. Es kann dem jedenfalls nicht zugestimmt werden, dass auf Grund der Lebenssituation der Beteiligten auf das Vorliegen von den beschriebenen Vermögenswerten geschlossen werden kann.

Diese Vermutung gehört wohl in den Bereich einer Spekulation, ist durch nichts bewiesen und nach mehr als 10 Jahren auch das Gegenteil nur schwer nachweisbar. Unserer Meinung nach ist es nicht Aufgabe der Berufungswerberin, Mutmaßungen der Finanzbehörde zu widerlegen,

zumal diese nicht einmal genau zu konkretisieren vermag, welches Vermögen denn vorgelegen haben soll. Außerdem ist nicht nachvollziehbar, dass auch bei Vorliegen von z.B. Sparguthaben die Überlassung des Fruchtgenusses nicht dem Gedanken der Unterhaltsleistung entsprungen wäre.

3. Bemessungsgrundlage

Die Grundlagen der Berechnung wurden im Vorlageantrag ausführlich dargestellt. Der von der Behörde herangezogene monatliche Betrag in Höhe von € 1.640,27 entspricht nicht der tatsächlichen Höhe des Fruchtgenussrechtes. Für die Bewertung der künftig voraussichtlich im Durchschnitt erzielbaren Jahresbeträge wurde bei der von uns erstellten Berechnung der Durchschnittswert der aus dem gegenständlichen Fruchtgenussrecht in den letzten fünf Jahren erzielten Überschüsse herangezogen. Die persönliche Einkommensteuer wurde vom Bruttobetrag in Abzug gebracht, da der Berufungswerberin schlussendlich nur der Nettobetrag zur Verfügung steht.

Der Berufungswerberin verbleiben daher nur jährliche Nettoeinkünfte von durchschnittlich 7.635,64 €, die nach § 16 BewG einen kapitalisierten Wert von € 87.347,36 darstellen. Dieser Betrag wäre bei tatsächlichem Vorliegen einer Erbschaftssteuerpflicht der Berechnung der Erbschaftssteuer zugrunde zu legen.“

Mit Telefax vom 29. Mai 2009 übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

1) Sie werden ersucht dem UFS folgende Unterlagen vorzulegen:

- a) Nachtragsvereinbarung vom 1.6.1995
- b) Nachweis der genauen Kosten für die Geltendmachung des Steuerguthabens des Erblassers

2) Sie werden ersucht dem UFS folgende Fragen zu beantworten:

a) Wie hoch war der Verkehrswert des an Herrn MB geschenkten Unternehmens „BI“ zum Zeitpunkt der Schenkung Ende 1994?

b) Wie hoch war der Verkehrswert folgender in GB L eingetragenen Liegenschaften:

GST-NR f,

GST-NR g,

GST-NR h,

GST-NR i

GST-NR j

GST-NR k

Ende des Jahres 1994 sowie Ende des Jahres 2006

c) Wie hoch war der Verkehrswert der der Berufungsführerin gehörenden Liegenschaften

Ende des Jahres 1994 sowie Ende des Jahres 2006:

EZ c, a, d und e GB Lustenau sowie EZ b GB Schwarzenberg?

d) Wie hoch war die fiktive Miete der Berufungsführerin für die von ihr bewohnte Wohnung Ende 1994 bzw Ende 2006?

e) Wie hoch waren die Ersparnisse der Berufungsführerin Ende 1994 bzw Ende 2006?

f) Wie hoch waren die Ersparnisse des Erblassers Ende 1994 bzw Ende 2006?

g) Warum hat die Berufungsführerin keine Erbantrittserklärung abgegeben?

h) Warum hat die Berufungsführerin keine Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche geltend gemacht?

3) Der UFS beabsichtigt folgenden Sachverhalt festzustellen:

Einkommen der Berufungsführerin:

	1991	1992	1993	1994	1995	2006	2007
<i>Einkommen Berufungsführerin (ohne Fruchtgenussrecht 2007)</i>	220.274,00	262.024,00	299.535,00	176.431,00	198.557,00	15.447,51	26.390,29
<i>sonstige Bezüge Berufungsführerin</i>	37.480,00	43.670,00	41.310,00	30.860,00	25.847,00	2.185,50	4.395,43
<i>abzüglich einbehaltene Lohnsteuer</i>	-39.366,70	-43.156,00	-46.727,00	-46.582,74	-12.875,70	-729,63	-6.557,79
<i>Steuergutschrift (Nachforderung)</i>	371,00	-9.184,00	-17.613,00	12.049,00	2.911,00	-1.014,23	335,68
<i>steuerfreie Bezüge</i>				1.925,00			
<i>Abfertigung</i>				368.064,00			
<i>abzüglich VZ</i>				-10.000,00	-19.100,00		
<i>tatsächliches Nettoeinkommen ohne Einkünfte aus KV</i>	218.758,30	253.354,00	276.505,00	532.746,26	195.339,30	15.889,15	24.563,61
<i>monatliches Nettoeinkommen</i>	18.229,86	21.112,83	23.042,08	44.395,52	16.278,28	1.324,10	2.046,97
<i>monatliches Nettoeinkommen in €</i>	1.324,82	1.534,33	1.674,53	3.226,35	1.182,99	1.324,10	2.046,97

Einkommen von IB:

	1991	1992	1993	1994	1995	2006
<i>Einkommen IB</i>	805.875,00	718.924,00	629.725,00	0,00	475.840,00	32.572,36
<i>sonstige Bezüge IB</i>					50.902,00	4.144,64
<i>abzüglich einbehaltene Lohnsteuer</i>					-64.800,20	-4.933,78
<i>Steuergutschrift (Nachforderung)</i>	-290.950,00	-247.450,00	-208.474,00		47.760,00	786,33
<i>abzüglich VZ</i>					-120.000,00	
<i>tatsächliches Nettoeinkommen ohne Einkünfte aus KV</i>	514.925,00	471.474,00	421.251,00	0,00	389.701,80	32.569,55
<i>monatliches Nettoeinkommen</i>	42.910,42	39.289,50	35.104,25	0,00	32.475,15	2.714,13
<i>monatliches Nettoeinkommen in €</i>	3.118,42	2.855,28	2.551,13	0,00	2.360,06	2.714,13

Aus der Pension des IB abgeleiteter Pensionsanspruch der Berufungsführerin:

	1995
<i>Pension (KZ 210) IB</i>	356.318,00
<i>davon 60%</i>	213.790,80
<i>Witwenpensionsanspruch (KZ 210)</i>	
<i>Witwenpensionsanspruch monatlich in €</i>	1.294,73

Der Witwenpensionsanspruch der Berufungsführerin hat auf Grund der Pension des Erblassers im Jahr 1995 ca 1.300,00 € brutto p.m. betragen.

Nach ständiger Rechtsprechung erhält der schlechter Verdienende 40% des Familieneinkommens (gemeinsames Einkommen beider Ehegatten). Der Unterhaltsanspruch der Berufungsführerin errechnet sich daher folgendermaßen:

	1991	1992	1993	1994	1995	2006
monatliches Nettoeinkommen BFin	1.324,82	1.534,33	1.674,53	3.226,35	1.182,99	1.324,10
monatliches Nettoeinkommen IB	3.118,42	2.855,28	2.551,13	0,00	2.360,06	2.714,13
Summe der Nettoeinkommen	4.443,24	4.389,61	4.225,66	3.226,35	3.543,05	4.038,23
davon 40%	1.777,29	1.755,84	1.690,26	1.290,54	1.417,22	1.615,29

Der Unterhaltsanspruch der Berufungsführerin hat in den Jahren 1991 bis 1993 durchschnittlich ca 1.750,00 € betragen. Wenn man diesen Unterhaltsanspruch der Berufungsführerin fortschreibt, hat sie unter Einbeziehung des Witwenpensionsanspruches mehr als 40% des Familieneinkommens erreicht.

Sie werden eingeladen zu den oa Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu nehmen.

Einer Vorhaltsbeantwortung wird binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens entgegengesehen.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juni 2009 brachte der steuerliche Vertreter der Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Bezug nehmend auf Ihr Schreiben vom 28.3 .2009 übermitteln wir Ihnen in Beilage eine Kopie des Notariatsaktes vom 1.6.1995.

Zum Nachweis der Kosten, welche der Berufungswerberin im Zusammenhang mit der Abgabe von Steuererklärungen des Erblassers entstanden sind, übermitteln wir Ihnen unsere Rechnungen Nr. 14481, 17011 und 18061. Mit diesen Rechnungen wurden sowohl die Berufungswerberin betreffende Leistungen als auch den Erblasser betreffende Leistungen abgerechnet.

Auf im Zusammenhang mit der Verlassenschaft stehende Leistungen entfällt davon ein Betrag in Höhe von € 1.043,46.

Hinsichtlich der in Punkt 2) Ihres Schreibens angeforderten Verkehrswerte des geschenkten Unternehmens und der bezeichneten Liegenschaften ist anzumerken, dass die Erhebung dieser Werte für die Berufungswerberin nicht mehr möglich ist. Für die Ermittlung der vor 15 Jahren geltenden Werte sind keine Berechnungsgrundlagen mehr vorhanden.

Es ist für uns auch nicht nachvollziehbar, inwiefern die Höhe dieser Verkehrswerte für die Beurteilung des Bereicherungswillens des Erblassers eine Rolle spielt.

Wie von uns bereits wiederholt dargelegt wurde, kann es der Berufungswerberin nicht zugemutet werden, dass diese für die Deckung des laufenden Unterhaltes zur Veräußerung von Vermögen gezwungen wäre.

Auch die vollständige Erhebung aller Ersparnisse und Verkehrswerte der Liegenschaften wäre nur unter außergewöhnlichen Schwierigkeiten möglich, da auch hierfür die meisten Unterlagen nicht mehr existieren.

Es ist für uns auch die Bedeutung dieser Werte nicht nachvollziehbar, da es für die Frage "Schenkung oder Unterhalt" nicht auf das Vermögen der Personen ankommt.

Den im o.g. Schreiben dargelegten Sachverhaltsfeststellungen kann von unserer Seite aus den folgenden Gründen nicht zugestimmt werden:

Die dargelegte Einkommenssituation der Berufungswerberin und des Erblassers in den Jahren 1991-1995 konnte von uns der Höhe nach nicht überprüft werden, da die diesbezüglichen Unterlagen nicht mehr vorhanden sind.

Aufgefallen ist aber, dass auch eine einmalige Abfertigungszahlung im Jahr 1994 an die Berufungswerberin bei der Berechnung des Nettoeinkommens angeführt ist. Wenn auch die nachfolgende Berechnung diesen Wert nicht mehr einbezieht, so ist für das weitere Verfahren jedenfalls auch darauf hin zu weisen, dass im gegebenen Zusammenhang eine einmalige Zahlung keine Auswirkung auf künftige laufende Einnahmen hat.

Vielmehr ist aus dem Erhalt einer Abfertigungszahlung ersichtlich, dass offenbar im Jahr 1994 ein Dienstverhältnis beendet wurde. Aus Ihrer Einkommensdarstellung geht auch hervor, dass ab 1994 ein wesentlich geringeres Einkommen erzielt wurde als in den Jahren 1991-1993.

Zum Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechtes im Jahr 1995 war daher von einem geringeren künftigen Nettoeinkommen der Berufungswerberin auszugehen. Wenn daher in weiteren Berechnungen die Nettoeinkommen der Jahre 1991-1993 zugrunde gelegt werden, können aus den Ergebnissen keine Rückschlüsse auf das Vorliegen eines Bereicherungswillens des verstorbenen Gatten im Jahr 1995 gezogen werden.

Im Jahr 2006 wurde das Fruchtgenussrecht nicht aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. In den erklärten Einkünften der Berufungswerberin sind Einkünfte nach § 29 EStG in Höhe von € 1.257,20 enthalten, die dem gegenständlichen Fruchtgenussrecht zuzurechnen sind.

Bei der Darstellung der Einkommenssituation des IB fällt auf, dass als monatliches Nettoeinkommen des Jahres 2006 ein Zwölftel des Jahresbetrages angesetzt wurde. Es wurde damit nicht berücksichtigt, dass Herr B am 9.11.2006 verstorben ist und daher nur bis zu diesem Zeitpunkt Einkommen erzielt werden konnte. Der Lohnzettel für das Jahr 2006 erfasst nur den Zeitraum bis zum 31.10.2006. Als monatliches Einkommen müsste daher rund ein Zehntel des Jahresbetrages angeführt werden.

Irreführend erscheint die Darstellung des Witwenpensionsanspruches, welcher aus dem Bruttobetrag der Pension (KZ 210) des Jahres 1995 abgeleitet wurde. Sämtliche der anderen Angaben beziehen sich entweder auf Nettobeträge oder auf das steuerpflichtige Einkommen. Wenn die Darstellung des Witwenpensionsanspruches inklusive der Sozialversicherungsbeiträge erfolgt, entsteht der Eindruck des Vorliegens eines wesentlich höheren als des tatsächlich gegebenen Anspruches. Abgeleitet vom angegebenen Bruttobetrag hätte der Nettoanspruch im Jahr 1995 unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte ca. € 725,00 betragen.

Die Ausführungen zum Unterhaltsanspruch sind für uns nicht nachvollziehbar, da der aus dem Familienrecht stammende 40%-Anteil für den Unterhaltsanspruch auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sein kann.

Diese Berechnung des Unterhaltsanspruches wird bei Trennungen von Ehepartnern angewendet. Bei einer Trennung kann der bisherige Lebensstandard nicht für beide Partner beibehalten werden.

Der Wille des Erblassers war aber bei der Einräumung des Fruchtgenussrechtes nicht darauf gerichtet eine Vorsorge für eine mögliche Trennung der Ehepartner zu schaffen. Vielmehr wollte der verstorbene Gatte für den Fall seines Todes sicherstellen, dass die Berufungswerberin dadurch nicht mit einem wesentlich geringeren Einkommen das Auslagen finden müsse.

Der Sinn der Einräumung des Fruchtgenussrechtes bestand für Herrn IB darin, dass für die Witwe nach seinem Ableben eine Situation geschaffen ist, die es ihr ermöglicht wie zuvor ihre Lebensbedürfnisse zu befriedigen.

Es muss dabei bedacht werden, dass anfallende Ausgaben häufig Fixkosten darstellen, welche auch nach dem Tod des Gatten in unverminderter Höhe anfallen. Die gesamten Ausgaben

eines Haushaltes betragen nach dem Tod eines Ehepartners regelmäßig wesentlich mehr als die Hälfte der vorher angefallen Ausgaben.

Diesen Umstand sieht auch der Gesetzgeber als gegeben an, wenn er den Witwenpensionsanspruch in Höhe von 60% der Pension festsetzt. Es ist vom Gesetzgeber gewollt, dadurch für den hinterbliebenen Ehepartner eine Situation zu schaffen, mit der dieser seinen bisherigen Lebensstandard halten kann.

Wir sind der Überzeugung, dass ein Ehepartner, der dafür Sorge trägt, dass der überlebende Ehegatte 60% des gemeinsamen Einkommens zur Verfügung hat nicht die subjektive Absicht der Bereicherung des Ehegatten hat, sondern für den ordentlichen Unterhalt sorgen will.

Auf den vorliegenden Fall umgelegt bedeutet dies, dass für die Entscheidung über die Freigiebigkeit der Zuwendung entscheidend ist, ob auch ohne die Zuwendung des Fruchtgenussrechtes nach dem Tod des Erblasser zur Deckung der Lebensbedürfnisse ein Einkommen zumindest 60% des gemeinsamen Nettoeinkommens zur Verfügung gestanden wäre.

	1995	2006
Nettoeinkommen Berufungsführerin	1.182,99	1.259,49*
Nettoeinkommen IB	2.360,06	3.256,96*
Summe der Nettoeinkommen	3.543,05	4.516,45
davon 60%	2.125,83	2.709,87
abzüglich Nettoeinkommen Berufungsführerin	-1.182,99	-1.259,49
abzüglich Witwenpension(sanspruch)	-725,00	-693,23
Fehlbetrag zu Lebenshaltungskosten	217,84	757,15

* angepasste Werte gemäß den o.g. Ausführungen

Sowohl im Jahr 2005, in welchem Herr IB ein außerordentlich geringes Nettoeinkommen erzielte, als auch im Jahr 2006 erreichten die Nettoeinkünfte und der Witwenpensionsanspruch der Berufungswerberin nicht 60% des gemeinsamen Nettoeinkommens.

Ohne die Zuerkennung des Fruchtgenussrechtes hätte die Berufungswerberin mit einem wesentlich geringeren Nettoeinkommen als bisher auskommen müssen. Es ist daher durch objektive Sachverhaltsfeststellungen möglich, Rückschlüsse auf den Willen des IB anlässlich der Vereinbarung des Fruchtgenussrechtes zu ziehen. Der Willen des Erblassers, welcher unter Ausübung einer moralischen Verpflichtung darauf gerichtet war der Berufungswerberin in ihrem letzten Lebensabschnitt den gewohnten Lebensstandard zu sichern, kann damit eindeutig bekräftigt werden. Es liegen keine objektiv erkennbaren Sachverhaltsmerkmale vor, die darauf schließen lassen, dass dieser Wille zum Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Notariatsaktes nicht gegeben gewesen wäre.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Erbschaftssteuer:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen 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. Ein solcher Vertrag zugunsten Dritter setzt voraus, dass sich jemand eine Leistung an einen Dritten versprechen lässt.

In dem zwischen dem Erblasser und Herrn MB abgeschlossenen Schenkungsvertrag vom 15. Dezember 1994 wurde vereinbart, dass ein Dritter, nämlich die Berufungsführerin, mit dem Tod des Übergebers das Fruchtgenussrecht an der übergebenen Liegenschaft [...] erwirbt. Die Beschwerdeführerin hat somit unmittelbar mit dem Tod des Erblassers einen Vermögensvorteil erworben.

Mit Rücksicht darauf, dass es sich bei einer Zuwendung iSd § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG um einen Erwerb von Todes wegen handelt, der auf einem vom Erblasser zu seinen Lebzeiten mit einem Dritten abgeschlossenen Rechtsgeschäft beruht, ist nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung des Begünstigten gegeben ist, sondern auch, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat. 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. Es ist also nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung des Begünstigten gegeben ist, sondern auch, ob der Bereicherungswille beim Erblasser vorlag oder durch seine Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung dem Begünstigten den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ganz (oder teilweise) ausgeschlossen wurde. Die moralische Verpflichtung zur Erbringung einer Leistung schließt die Annahme der Freigebigkeit der Leistung (den Bereicherungswillen beim Zuwendenden) dann aus, wenn der Gesetzgeber eine solche moralische Verpflichtung zu einer Leistung anerkennt und im Falle ihrer Nichterfüllung entsprechende Schutzvorschriften aufstellt. Der Gesetzgeber lässt erkennen, dass er den Unterhalt auch des überlebenden Ehegatten gesichert wissen will, wenn nicht schon durch Erbteil oder ein Vermächtnis oder durch eine anderweitige Versorgungsmaßnahme des Erblassers, so doch durch einen Anspruch gegenüber der Verlassenschaft. Diese Vorsorge des einen Ehegatten für den anderen wird durch § 796 ABGB zwar nicht gesetzlich erzwungen, aber doch als erstrebenswertes Ziel hingestellt, da der Gesetzgeber offenbar den anständigen Unterhalt des hinterbliebenen Ehegatten auf alle Fälle gesichert wissen will. Sucht nun ein Ehegatte dieses Ziel zu erreichen, um seine Erben zu entlasten, und sorgt er schon zu Lebzeiten für den anständigen Unterhalt des anderen Ehegatten für die Zeit nach seinem Ableben, dann schließt die Erfüllung dieser moralischen Verpflichtung den Bereicherungswillen beim Zuwendenden aus.

Um festzustellen, ob der anständige Unterhalt der Beschwerdeführerin durch deren Erbrecht und den Pensionsanspruch tatsächlich gesichert war, sind darauf gerichtete und ferner auch

Feststellungen darüber erforderlich, ob der Erblasser von der Erbeinsetzung und der Pension die Vorstellung hatte, dass damit der Unterhalt der Beschwerdeführerin ausreichend gedeckt ist oder ob er seiner Ehegattin dadurch, dass er sich außerdem noch das Fruchtgenussrecht für sie ausbedungen hat, eine über den anständigen Unterhalt hinausgehende Lebensführung sichern wollte. Durch die Verweisung des § 796 ABGB auf § 94 ABGB soll sichergestellt werden, dass der Unterhaltsanspruch des überlebenden Ehegatten den Lebensverhältnissen entspricht, in denen die früheren Ehegatten bis zum Tode des einen von ihnen gelebt hatten. Dem überlebenden Ehegatten gebührt daher der Unterhalt nur so weit, als dies im Falle des Fortlebens des verstorbenen Ehegatten nach der konkreten Situation der Eheleute im Rahmen des § 94 ABGB der Fall wäre. Dies muss aber nicht zu einer Fixierung des zuletzt gegen den Erben bestandenen Anspruchs führen, weil immer die angemessenen Bedürfnisse des überlebenden Ehegatten zu berücksichtigen sind. Die Absicht der Bewahrung des "bisherigen Lebensstandards" schließt einen Bereicherungswillen nicht aus.

§ 796 ABGB lautet:

„Der Ehegatte hat, außer in den Fällen der §§ 759 und 795, solange er sich nicht wiederverhehlicht, an die Erben bis zum Wert der Verlassenschaft einen Anspruch auf Unterhalt nach den sinngemäß anzuwendenden Grundsätzen des § 94. In diesen Anspruch ist alles einzurechnen, was der Ehegatte nach dem Erblasser durch vertragliche oder letztwillige Zuwendung, als gesetzlicher Erbteil, als Pflichtteil, durch öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Leistung erhält; desgleichen eigenes Vermögen des Ehegatten oder Erträge einer von ihm tatsächlich ausgeübten oder einer solchen Erwerbstätigkeit, die von ihm den Umständen nach erwartet werden kann.“

Ob überhaupt ein Unterhaltsanspruch besteht und wie hoch dieser ist, richtet sich nach den Grundsätzen des § 94 ABGB, also wie bei aufrechter Ehe. Die hypothetische Entwicklung der Leistungsfähigkeit des verstorbenen Ehegatten ist dabei zwar nicht zu berücksichtigen, dennoch können sich im Vergleich zum zuletzt bestandenen Unterhaltsanspruch gegen den Verstorbenen Änderungen ergeben. Auf Grund der ausdrücklichen Anordnung in § 796 S 2 ABGB muss sich der überlebende Ehegatte in seinen Unterhaltsanspruch alles einrechnen lassen, was er aus Anlass des Todes des anderen Ehegatten von diesem selbst (zB das gesetzliche Vorausvermächtnis nach § 758) oder von dritter Seite erhalten hat, und zwar sowohl privatrechtliche als auch öffentlich-rechtliche Zuwendungen (Witwenpension). Über diese Zuwendungen hinaus hat sich der überlebende Ehegatte auch noch sein Vermögen (auch den Stamm) sowie die von ihm erzielten oder in zumutbarer Weise erzielbaren Einkünfte einrechnen zu lassen (Weiß/Ferrari in Ferrari/Likar-Peer, Erbrecht (2007), 32 ff).

Der UFS hat die Berufungsführerin im Vorhalt vom 29. Mai 2009 u.a. ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

a) Wie hoch war der Verkehrswert des an Herrn MB geschenkten Unternehmens „Bl“ zum Zeitpunkt der Schenkung Ende 1994?

b) Wie hoch war der Verkehrswert folgender in GB L eingetragenen Liegenschaften:

GST-NR f,

GST-NR g,

GST-NR h,

GST-NR i

GST-NR j

GST-NR k

Ende des Jahres 1994 sowie Ende des Jahres 2006

c) Wie hoch war der Verkehrswert der der Berufungsführerin gehörenden Liegenschaften Ende des Jahres 1994 sowie Ende des Jahres 2006:

EZ c, a, d und e GB Lustenau sowie EZ b GB Schwarzenberg?

d) Wie hoch war die fiktive Miete der Berufungsführerin für die von ihr bewohnte Wohnung Ende 1994 bzw Ende 2006?

e) Wie hoch waren die Ersparnisse der Berufungsführerin Ende 1994 bzw Ende 2006?

f) Wie hoch waren die Ersparnisse des Erblassers Ende 1994 bzw Ende 2006?

g) Warum hat die Berufungsführerin keine Erbantrittserklärung abgegeben?

h) Warum hat die Berufungsführerin keine Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche geltend gemacht?

Die Beantwortung dieser Fragen wäre notwendig gewesen, um feststellen zu können ob der Berufungsführerin überhaupt ein Unterhaltsanspruch gemäß § 796 ABGB zusteht. Die Beantwortung der Fragen g) und h) wäre der Berufungsführerin ohne Schwierigkeit möglich gewesen.

Die Behauptung, dass die Erhebung der Verkehrswerte des geschenkten Unternehmens nicht mehr möglich ist, ist angesichts der Bestimmung im Schenkungsvertrag, wonach sich der Geschenknehmer die mit diesen Schenkungen nach Abzug der übernommenen Verbindlichkeiten und der eingegangenen Verpflichtungen in seinen Erb- und Pflichtteil nach dem Erblasser einrechnen lässt, unglaublich, da um eine solche Anrechnung durchführen zu können, die Verkehrswerte bekannt sein müssen.

Die Bekanntgabe einer fiktiven Miete für die von der Berufungsführerin bewohnte Wohnung wäre dieser ebenfalls ohne große Schwierigkeiten möglich gewesen, da sie den Zustand der Wohnung bestens kennt und ihrem steuerlichen Vertreter die Mieten in L bekannt sein müssen, da dieser auch dort seinen Sitz hat. Die fiktive Miete wäre aber ihren Einkünften hinzuzurechnen gewesen, da sie dadurch, dass sie keine Miete aufwenden muss, um ihr Wohnbedürfnis zu decken, mehr Geld für die sonstigen Unterhaltsbedürfnisse zur Verfügung hat. Ihr Einkommen ist daher um die fiktive Miete zu erhöhen.

Die Behauptung, dass die Erhebung der Ersparnisse und der Verkehrswerte der Liegenschaften nur unter außergewöhnlichen Schwierigkeiten möglich wäre, da die meisten Unterlagen nicht mehr existieren würden, wird die Berufungsführerin darauf aufmerksam gemacht, dass die Banken die Unterlagen hinsichtlich der dort veranlagten Ersparnisse aufbewahrt haben. Die Liegenschaften sind zweifelsohne körperlich noch vorhanden. Dass daher der Bekanntgabe der Verkehrswerte der Liegenschaften etwas entgegengestanden wäre, ist daher für den UFS nicht nachvollziehbar.

Der UFS geht davon aus, dass die Berufungsführerin die Fragen nicht beantwortet hat, weil sie nicht eingestehen wollte, dass sie über ein Vermögen im Wert von mehreren hunderttausend Euro verfügt. Weiters geht der UFS davon aus, dass die Berufungsführerin auf Grund ihres großen Vermögens weder eine Erbserklärung abgegeben noch Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche geltend gemacht hat.

Bei den folgenden Berechnungen hat der UFS folgende Abweichungen vom Vorhalt vom 29. Mai 2009 vorgenommen:

Die Abfertigung, die die Berufungsführerin im Jahr 1994 erhalten hat wurde bei der Einkommensermittlung nicht herangezogen, da es sich um eine Einmalzahlung handelt, die keine Auswirkungen auf künftige laufende Einnahmen hat.

Bei den Einkünften der Berufungsführerin im Jahr 2006 waren die Einkünfte aus dem gegenständlichen Fruchtgenussrecht und die darauf entfallende Einkommensteuer herauszurechnen.

Bei der Darstellung der Einkommenssituation des Herrn IB war das monatliche Einkommen des Jahres 1996 nicht ein Zwölftel des Jahresbetrages, sondern 10/103-Anteile, da er das Einkommen im Zeitraum 1. Jänner bis 9. November erzielt hat.

Der UFS hat folgenden Sachverhalt festgestellt und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Einkommen der Berufungsführerin:

	1991	1992	1993	1994	1995	2006	2007
Einkommen Berufungsführerin (ohne Fruchtgenussrecht 2007)	220.274,00	262.024,00	299.535,00	176.431,00	198.557,00	13.882,22	26.390,29
sonstige Bezüge Berufungsführerin	37.480,00	43.670,00	41.310,00	30.860,00	25.847,00	2.185,50	4.395,43
abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	-39.366,70	-43.156,00	-46.727,00	-24.498,90	-12.875,70	-729,63	-6.557,79
Steuergutschrift (Nachforderung)	371,00	-9.184,00	-17.613,00	12.049,00	2.911,00	-414,20	335,68
steuerfreie Bezüge				1.925,00			
abzüglich VZ				-10.000,00	-19.100,00		
tatsächliches Nettoeinkommen ohne Einkünfte aus KV	218.758,30	253.354,00	276.505,00	186.766,10	195.339,30	14.923,89	24.563,61
monatliches Nettoeinkommen	18.229,86	21.112,83	23.042,08	15.563,84	16.278,28	1.243,66	2.046,97
monatliches Nettoeinkommen in €	1.324,82	1.534,33	1.674,53	1.131,07	1.182,99	1.243,66	2.046,97

Einkommen von IB:

	1991	1992	1993	1994	1995	2006
Einkommen	805.875,00	718.924,00	629.725,00	0,00	475.840,00	32.572,36
sonstige Bezüge					50.902,00	4.144,64
abzüglich einbehaltene Lohnsteuer					-64.800,20	-4.933,78
Steuerzugschrift (Nachforderung)					47.760,00	786,33
abzüglich VZ	290.950,00	247.450,00	208.474,00			
tatsächliches Nettoeinkommen ohne Einkünfte aus KV	514.925,00	471.474,00	421.251,00	0,00	120.000,00	32.569,55
monatliches Nettoeinkommen	42.910,42	39.289,50	35.104,25	0,00	32.475,15	3.162,09
monatliches Nettoeinkommen in €	3.118,42	2.855,28	2.551,13	0,00	2.360,06	3.162,09

Aus der Pension des IB abgeleiteter Pensionsanspruch der Berufungsführerin:

	1995
Pension (KZ 210) IB	356.318,00
davon 60%	213.790,80
Witwenpensionsanspruch (KZ 210)	
Witwenpensionsanspruch monatlich in €	1.294,73

Der Witwenpensionsanspruch der Berufungsführerin hat auf Grund der Pension des Erblassers im Jahr 1995 ca 1.300,00 € brutto p.m. betragen. Der Witwenpensionsanspruch hat im Jahr 1995 netto ca 725,00 € p.m. betragen.

Nach ständiger Rechtsprechung erhält der schlechter Verdienende 40% des Familieneinkommens (gemeinsames Einkommen beider Ehegatten). Der Unterhaltsanspruch der Berufungsführerin errechnet sich daher folgendermaßen:

	1995	2006
Nettoeinkommen Berufungsführerin	1.182,99	1.259,49
Nettoeinkommen IB	2.360,06	3.256,96
Summe der Nettoeinkommen	3.543,05	4.516,45
Witwenpension(sanspruch)	725,00	693,23
monatl. Nettoeinkommen BF plus Witwenpensionsanspruch	1.907,99	1.952,72
Durchschnittliches Nettoeinkommen BF in%	53,85%	43,24%

Auf Grund dieser Berechnung hat die Berufungsführerin unter Einbeziehung des Witwenpension(sanspruches) deutlich mehr als 40% des Familieneinkommens erzielt. Es wurde weder behauptet noch dargetan, dass die Berufungsführerin tatsächlich einen höheren Unterhaltsbedarf hat.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages war die Höhe des Witwenpensionsanspruches der Berufungsführerin absehbar. Unter Einbeziehung dieses Witwenpensionsanspruches erreicht die Berufungsführerin mehr als 40% des Familieneinkommens. Es bestand daher schon allein auf Grund des Einkommens der Berufungsführerin weder eine rechtliche noch eine moralische Verpflichtung des Herrn IB den Unterhalt der Berufungsführerin durch Einräumung eines Fruchtgenussrechtes weiter abzusichern. Dem Erblasser war zu diesem Zeitpunkt – er ging mit 1. Jänner 1995 in Pension

– sicherlich die Höhe seiner zukünftigen Pension und sohin auch der zu erwartende Witwenpensionsanspruch der Berufungsführerin bekannt.

Die von der Berufungsführerin vertretene Ansicht wonach der 40% Anspruch nur bei Trennungen von Ehepartnern angewendet werde, ist nicht richtig, da dieser Unterhaltsanspruch gemäß § 94 ABGB auch während aufrechter Ehe gilt (vgl Hinteregger in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, Klang³ § 94 Rz 52).

Zudem hat sich der überlebende Ehegatte auch seinen Vermögensstamm bei Berechnung seiner Unterhaltsanspruches einberechnen zu lassen. Die Berufungsführerin hat Ende 1994 – laut Grundbuch – über folgendes Liegenschaftsvermögen verfügt:

EZ	Nutzung	Fläche	Adresse	Anteil
c	GST-Fläche	751	RS 5, L	1/2
	Baufläche Gebäude	278		
	Baufläche begrünt	473		
a	GST-Fläche	412	RS 8, L	1/1
	Baufläche Gebäude	153		
	Baufläche begrünt	259		
d	GST-Fläche	638	RS 8, L	1/1
	Baufläche Gebäude	130		
	Baufläche begrünt	508		
e	GST-Fläche	961	RS 9, L	1/3
	Baufläche Gebäude	447		
	Baufläche begrünt	514		
b	GST-Fläche	416	RM 653, S	1/3
	Baufläche Gebäude	133		
	Baufläche befestigt	283		

Diese Liegenschaften stellen einen beachtlichen Wert dar.

Zudem stand der Berufungsführerin sowohl Ende 1994 als auch zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers ein gesetzliches Erbrecht in Höhe von einem Drittel des Nachlasses nach dem Erblasser zu. Allein das Liegenschaftsvermögen des Erblassers war mehrere hunderttausend Euro wert. Im Testament vom 11. Oktober 2006 hat der Erblasser dieses Liegenschaftsvermögen seinen (Schwieger)Kindern vermacht. Sein restliches Vermögen vermachte er der Berufungsführerin. In Punkt IV. des Testaments verfügte der Erblasser, dass

falls seine Kinder gegenüber der Berufungsführerin den Pflichtteil geltend machen, diese nur den Pflichtteil erhalten sollten, nicht aber die Vermächtnisse. Es ist daher davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers – ca einen Monat nach Erstellung des Testaments – beträchtliches endbesteuertes Vermögen vorhanden war, das nicht in das Inventar aufgenommen wurde. Aber selbst wenn kein solches endbesteuertes Vermögen vorhanden gewesen ist, ist der Berufungsführerin ein Pflichtteilsanspruch zugekommen, der zumindest mehrere zehntausend Euro betragen hat. Die Tatsache, dass die Berufungsführerin auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs verzichtet hat, spricht dafür, dass ihr Unterhalt bereits durch ihre Einkünfte und ihr Vermögen gesichert ist. Andernfalls hätte sie wohl kaum auf die Geltendmachung des Pflichtteils verzichtet.

Gemäß § 796 ABGB ist in den Unterhaltsanspruch auch alles einzurechnen, was der Ehegatte als Pflichtteil erhält. Der Wert des Pflichtteils – auch wenn die Berufungsführerin ausdrücklich auf die Geltendmachung verzichtet hat – vermindert daher den Unterhaltsanspruch gemäß § 796 ABGB, zumal vom Erblasser kein Zusammenhang zwischen der Einräumung des Fruchtgenussrechtes und dem Pflichtteilsverzicht hergestellt wurde. Da der Pflichtteilsanspruch zum Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechtes auch schon mehrere zehntausend Euro betragen hat, hat dieser fiktive Pflichtteilsanspruch auch die moralische Verpflichtung des Erblassers zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes zur Sicherung des angemessenen Unterhalts verringert.

Zudem wäre der Berufungsführerin auf Grund des Schenkungsvertrages vom 15. Dezember 1994 ein Schenkungspflichtteilsergänzungsanspruch zugestanden, der ebenfalls die moralische Verpflichtung des Erblassers zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes vermindert hat.

Da das Vermögen des Erblassers und der Berufungsführerin auch schon Ende des Jahres 1994 zu wesentlichen Teilen vorhanden war, kann aus der Höhe des vorhandenen Vermögens des Erblassers und der Berufungsführerin geschlossen werden, dass es bei der Überbindung des Fruchtgenussrechtes auf die Berufungsführerin nach dem Tod des Erblassers diesem nicht darauf angekommen ist, der Erblasserin den ihr zustehenden Unterhalt zu sichern, sondern dass dieser ganz bewusst eine Bereicherung der Berufungsführerin in Kauf genommen hat.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Bewertung des Fruchtgenussrechtes:

Rechte auf wiederkehrende Nutzungen und Leistungen sind nach den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG zu bewerten. Hängt die Dauer einer Nutzung oder einer Leistung vom Leben einer oder mehrerer Personen ab, ist der Wert derselben nach § 16 BewG zu ermitteln, dh

unter zwingender Zuhilfenahme des Lebensalters der bedachten Person mit dem entsprechenden Vervielfacher zu ermitteln.

Ausgangspunkt für die Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ist ihr Jahreswert am Stichtag. Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld, sondern in Sachleistungen bestehen (Wohnungs- oder Fruchtgenussrecht), sind gemäß § 17 Abs 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Dieser Durchschnittspreis ist jener Betrag, den ein beliebiger Leistungsempfänger aufwenden müsste, um die Nutzung (Leistung) am Verbrauchsort zu erlangen. Der Jahreswert ist nicht der Betrag, den der jeweilige Nutzungsinhaber nach seinem persönlichen Verhältnis erzielen kann, sondern jener Betrag, der durchschnittlich bei gewöhnlicher Bewirtschaftung voraussichtlich erzielt wird.

Im gegenständlichen Fall wurde das Fruchtgenussrecht mit den tatsächlich erzielten Mieten abzüglich der Versicherungen kapitalisiert mit dem sich nach dem Lebensalter der Berufungsführerin ergebenden Kapitalisierungsfaktor bewertet. Da dieser Wert den dreifachen Einheitswert der mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Liegenschaften überstiegen hat, wurde Wert des Fruchtgenussrechtes mit dem dreifachen Einheitswert der mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Liegenschaften begrenzt.

Selbst wenn man – wie von der Berufungsführerin gefordert – den Durchschnitt der letzten fünf Jahre ansetzen würde und von diesen noch einen Mietausfall von 10% abziehen würde wäre der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes immer noch höher als der dreifache Einheitswert der mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Liegenschaften.

Ein Abzug der Einkommensteuer ist nicht vorgesehen, da diese zu den persönlichen Verhältnissen gehört, die – wie bereits oben ausgeführt – bei der Bewertung des Fruchtgenussrechtes nicht zu berücksichtigen sind.

Da sowohl die von der Berufungsführerin vorgeschlagene Bewertung (ohne Abzug der Einkommensteuer), als auch die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung des Fruchtgenussrechtes höher als der dreifache Einheitswert der mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Liegenschaften ist, und der Wert des Fruchtgenussrechtes daher mit dem dreifachen Einheitswert zu begrenzen ist, erübrigt es sich darauf einzugehen, ob der Durchschnittswert der letzten fünf Jahre und ein 10%iges Mietausfallswagnis anzusetzen sind.

Zusätzliche Kosten:

Hinsichtlich der zusätzlichen Kosten in Höhe von 1.043,46 € wird der Berufung stattgegeben.

Steuerberechnung:

Die Erbschaftssteuer berechnet sich daher folgendermaßen:

Guthaben beim Finanzamt	6.884,73
Fruchtgenussrecht u.a.	143.456,16
Kosten der Bestattung	-6.295,82
Steuerberatungskosten	-1.043,46
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	<u>-2.200,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	140.801,61
Steuer (7% vom abgerundeten Erwerb)	9.856,07

Feldkirch, am 9. Juli 2009