



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AW, wohnhaft in X, vertreten durch Dr. JK, Rechtsanwalt in Y, vom 25. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 24. Jänner 2002 betreffend Erbschaftssteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nachdem der unverheiratet gewesene FW ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung am 29. Juli 2001 verstorben war, wurde der gesamte Nachlass seiner Mutter AW, der Bw, als Alleinerbin eingewantwortet.

In den Nachlassaktiva waren neben diversen anderen Vermögensgegenständen die beiden Liegenschaften EZ 129 Grundbuch I und EZ 99 Grundbuch K in Höhe der dreifachen Einheitswerte von 1.140.000,00 S sowie eine Kaufpreisforderung gemäß Kaufvertrag vom 18. Juli 2001 in Höhe von 754.764,80 S enthalten.

Festgehalten wurde dabei, dass die Bw über den bei Rechtsanwalt Dr. JK treuhändig erliegenden Kaufpreis gemäß Kaufvertrag vom 18. Juli 2001 frei Verfügungsberechtigt sei.

Darüber hinaus wurde der Bw ein Betrag von 321.982,00 S aus einer vom verstorbenen Sohn abgeschlossenen Lebensversicherung, welcher als bezugsberechtigte Person die Bw auswies, ausbezahlt.

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2002 setzte das Finanzamt unter Auflistung der Aktiva und Passiva die Erbschaftssteuer mit 43.714,45 € fest. In den Aktiva waren unter anderem die

ausbezahlte Versicherungssumme in Höhe von 321.6982,00 S sowie sonstige Forderungen im Umfang von 755.764,80 S enthalten.

In der gegen diesen Bescheid erstatteten Berufung brachte der Vertreter der Bw im Wesentlichen vor, dass der Bescheid hinsichtlich der in der Bemessungsgrundlage enthaltenen Versicherungssumme sowie der sonstigen Forderungen angefochten werde.

Die Lebensversicherung habe vorwiegend der finanziellen Absicherung für die bereits betagte Bw gedient, falls mit dem Sohn, wie es auch tatsächlich eingetreten sei, etwas passieren sollte. Es habe dem Erblasser daher an jeglichem Bereicherungswillen gefehlt, sondern es habe sich um eine beabsichtigte Versorgungsleistung für die Mutter für den Fall gehandelt, dass dem Sohn etwas zustoßen sollte. Im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wäre die Versicherungssumme daher in die Bemessungsgrundlage nicht einzubeziehen gewesen.

In der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuerberechnung sei ferner eine sonstige Forderung in Höhe von 755.764,80 S enthalten, wobei es sich um den Erlös aus einer Liegenschaftsveräußerung des Verstorbenen handle. Zum einen sei die Kaufpreisforderung unrichtig festgehalten, da diese tatsächlich, wie auch im eidesstattigen Vermögensbekenntnis enthalten, 754.764,80 S betrage. Zum anderen beinhalte der genannte Betrag gemäß dem im Abhandlungsverfahren beigelegten Kaufvertrag auch einen Betrag von 20.000,00 S für die Errichtung eines Kinderspielplatzes, einen Betrag von 68.764,80 S für den anteiligen Straßengrund und Kosten des die Teilung durchführenden Geometers in Höhe von 4.800,00 S. Aus diesem Grund hätte daher, wenn überhaupt als sonstige Forderung, der Kaufpreis nur mit einem um 93.564,80 S verminderten Betrag, somit in Höhe von 661.200,00 S, in den Erbschaftssteuerbescheid aufgenommen werden dürfen.

Doch wäre auch dieser Betrag zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden gewesen bzw. hätte ein Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in dieser Höhe angesetzt werden müssen, da es sich bei dieser Kaufpreisforderung um einen auf einem Treuhandkonto des Vertragserrichters erliegenden Betrag handle, welcher der Kapitalertragssteuer und im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 Z 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG unterliege. Da es sich um einen endbesteuerten Kapitalertrag handle, sei diese Kaufpreisforderung aus der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden.

Beantragt werde daher, die Versicherungssumme von 321.982,00 S sowie die sonstige Forderung von 755.764,80 S bei Ermittlung der Erbschaftssteuer unberücksichtigt zu lassen und demnach von einem steuerpflichtigen Erwerb von lediglich 1.333.605,80 S auszugehen, in eventu, den angefochtenen Bescheid dahin gehend abzuändern, dass die sonstige Forderung

auf Grund eines offensichtlichen Übertragungsfehlers einerseits um den Betrag von 1.000,00 S und weiters um einen Betrag von 93.564,80 S eingeschränkt werde, da dieser Betrag nicht die Kaufpreisforderung, sondern anteilige Kosten eines Geometers bzw. Kosten für die Errichtung eines Spielplatzes sowie für eine Straßengrundabtretung betreffe.

Das Finanzamt legte die Berufung am 15. Oktober 2003 dem unabhängigen Finanzsenat, der auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 97/2002, seit 1. Jänner 2003 zur Entscheidung berufen ist, ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2004 ersuchte die Referentin die Bw um Beantwortung nachstehender Fragen bzw. Vorlage der genannten Unterlagen:

Sie werden gebeten, eine Kaufvertragskopie betreffend Liegenschaftsverkauf am 18. Juli 2001 sowie einen Kontoauszug des Treuhandkontos vom 29. Juli 2001 zur Einsichtnahme vorzulegen.

Befand sich der vereinbarte Kaufpreis zum Todeszeitpunkt am 29. Juli 2001 bereits auf dem Treuhandkonto? Wenn nein – wann war der Kaufpreis zur Zahlung fällig bzw. wurde dieser tatsächlich entrichtet?

Wann wurde der Lebensversicherungsvertrag bei der Wiener Städtischen, aus der Sie einen Auszahlungsbetrag von 321.982,00 S erhielten, abgeschlossen? Bitte um Übermittlung einer Kopie dieses Versicherungsvertrages.

War zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Ihr Ehegatte noch am Leben?

Waren Sie bzw. Ihr Ehegatte bzw. Ihr verstorbener Sohn zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses grundbücherliche Eigentümer einer Liegenschaft? Falls ja – bitte genaue Angabe der Liegenschaft(en). Seit wann befanden sich die beiden Ihnen im Erbweg zugekommenen Liegenschaften (EZ 129 Grundbuch I und EZ 99 Grundbuch K) im Eigentum Ihres verstorbenen Sohnes?

Hatten Sie zum Zeitpunkt des Abschlusses des Lebensversicherungsvertrages Verbindlichkeiten? Wenn ja – wie hoch waren diese Verbindlichkeiten und wer waren die Gläubiger?

Hatten Sie damals ein eigenes Einkommen? Wenn ja, möge der ungefähre monatliche Nettobetrag bekannt gegeben werden. Falls nein, geben Sie bitte bekannt, seit wann Sie ein eigenes Einkommen (eine eigene Pension) haben.

Auf Grund welcher Umstände ging Ihr verstorbener Sohn davon aus, dass Sie seiner finanziellen Unterstützung bedurften, sodass er zu Ihrer finanziellen Absicherung einen Lebensversicherungsvertrag abschloss?

Mit Schreiben vom 7. April 2005 wurde die Bw abermals aufgefordert, die ihr mit Schriftsatz vom 1. Oktober 2004 gestellten Fragen zu beantworten bzw. die angeführten Unterlagen zur Einsichtnahme vorzulegen. Gleichzeitig wurde sie darauf hingewiesen, dass nach Verstreichen der gesetzten Frist über die Berufung auf Grund der Aktenlage – nämlich abweisend – entschieden werden würde.

Der Vertreter der Bw teilte nach telefonischer Anfrage der Referentin vom 26. April 2005 mit, dass eine Vorhaltsbeantwortung bis Ende Mai dieses Jahres erfolgen werde. Ein Antwortschreiben ist jedoch bis dato nicht eingelangt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen. Als Erwerb von Todes wegen gilt der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches (§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG).

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist somit der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers.

Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Gegenstand der Besteuerung können demnach nur jene Vermögenswerte sein, die dem Erblasser am Todestag als Eigentümer oder sonst Berechtigten zugestanden sind. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung.

Für die Wertermittlung ist, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob

- 1) auf die aus einer Liegenschaftsveräußerung des Erblassers resultierende Kaufpreisforderung die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG anwendbar ist;
- 2) aus der Kaufpreisforderung ein anteiliger Betrag von 93.564,80 S (20.000,00 S für die Errichtung eines Kinderspielplatzes, 68.764,80 S für den anteiligen Straßengrund und 4.800,00 S Geometerkosten) auszuscheiden ist;
- 3) die Kaufpreisforderung 754.764,80 S oder 755.764,80 S beträgt;
- 4) es dem Erblasser bei Abschluss des Lebensversicherungsvertrages am Bereicherungswillen mangelte.

Ad 1)

Nach Ansicht der Bw ist die gesamte Kaufpreisforderung aus der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden und der Betrag unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zu subsumieren, da die Kaufpreisforderung sich auf einem der Kapitalertragssteuer unterliegenden Treuhandkonto des Vertragserrichters befunden und es sich dabei um einen endbesteuerten Kapitalertrag gehandelt habe.

Nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG in der auf den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 59/2001 sind u.a. Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 12/1993 unterliegen.

Da, wie oben dargestellt, die Verhältnisse am Todestag maßgeblich sind, ist entscheidungswesentlich, ob die Kaufpreisforderung sich zu diesem Zeitpunkt (gegenständlich am 29. Juli 2001) bereits als endbesteuertes, auf dem Treuhandkonto erliegendes, Vermögen darstellte.

Dem im Verlassenschaftsakt GZ A aufliegenden Kaufvertrag ist unter Punkt 3.2. zu entnehmen:

Der Kaufpreis ist am 15. September 2001 zur Zahlung fällig und haben die Käufer diesen Betrag, der die Kosten gem. Ziffer 3.3. und 6.3. beinhaltet, auf das Konto des Schriftenverfassers (...) treuhändig zu hinterlegen (...).

Mag auch ab dem Zeitpunkt der Überweisung des Kaufpreises auf das Treuhandkonto endbesteuertes Vermögen vorgelegen sein, so ist auf Grund der angeführten Textierung davon auszugehen, dass dieses zwar ab 15. September 2001, keinesfalls jedoch bereits zum Todeszeitpunkt vorhanden gewesen ist; vielmehr bestand zu diesem Zeitpunkt (erst) eine noch nicht fällige Kaufpreisforderung.

Beweismittel - wie beispielsweise ein entsprechender Treuhandkontoauszug -, die geeignet gewesen wären, den Standpunkt der Bw zu stützen und aus denen ersichtlich gewesen wäre, ob die Kaufpreisforderung bereits zum Todestag als endbesteuertes Vermögen zu qualifizieren gewesen wäre, wurden trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt, sodass die begehrte Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG auf Grund obiger Darstellungen nicht zur Anwendung gelangen konnte.

Ad 2)

Das Erbschaftssteuerrecht wird vom Bereicherungsprinzip geprägt. Gegenstand der Erbschaftssteuer ist all das, was einem Erben (oder Legatar oder Pflichtteilsberechtigten) auf Grund des Gesetzes oder einer letztwilligen Anordnung des Erblassers anfällt.

Wie auch dem eidesstättigen Vermögensbekenntnis zu entnehmen ist, fiel der Bw auf Grund des am 18. Juli 2001 abgeschlossenen Kaufvertrages eine Kaufpreisforderung von 754.764,80 S an.

Maßgeblich ist der Anfall der Kaufpreisforderung in oben angeführter Höhe. Welche Vereinbarungen des Erblassers zu dieser Kaufpreisforderung führten und ob diese Forderung

daher aus einem Liegenschaftsverkauf oder einem anderen Rechtsgrund resultierte, ist dagegen nicht von Bedeutung. Entgegen der Ansicht der Bw war daher nicht nur die auf die reine Liegenschaftsveräußerung entfallende, sondern die gesamte Kaufpreisforderung in die Erbschaftssteuerbemessung einzubeziehen.

Ad 3)

Die Bw meint, dass das Finanzamt in den Aktiven die Kaufpreisforderung irrtümlich mit 755.764,80 S anstatt mit 754.764,80 S angesetzt habe. Dem ist zu entgegnen, dass in den "sonstigen Forderungen" laut Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheides vom 23. Jänner 2002 nicht nur die Kaufpreisforderung in Höhe von 754.764,80 S, sondern auch der Geschäftsanteil an der Raiffeisenbank G in Höhe von 1.000,00 S enthalten sind.

Nach § 15 Abs. 1 Z 17 dritter Teilstrich ErbStG ist unter den dort näher beschriebenen Voraussetzungen der Erwerb von Todes wegen von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften erbschaftssteuerfrei. Anzumerken ist, dass ein Geschäftsanteil an einer Genossenschaft nicht mit einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft gleichzusetzen ist und dieser Erwerb daher nicht von der oben genannten Steuerbefreiung umfasst ist.

Ad 4)

Als Erwerb von Todes wegen gilt auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird (§ 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Erbschaftsbesteuerung des von der Bw von Todes wegen erworbenen Lebensversicherungsbetrages in Höhe von 321.982,00 S. Hinsichtlich der Einbeziehung dieses Betrages in die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage ist zu untersuchen, ob der Erblasser die begünstigte Bw bereichern oder diese, wie in der Berufung vorgebracht, lediglich finanziell absichern und versorgen wollte.

Wollte der Erblasser nur den sonst nicht gesicherten Unterhalt der begünstigten Person für die Zeit nach seinem Tod sicherstellen, wäre der Bereicherungswille auf seiner Seite zu verneinen.

Der Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt. Da die Willensbildung einer Person einen inneren Vorgang betrifft, auf den aus äußeren Umständen zu schließen ist, kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde auch aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Die Absicht der Bewahrung des bisherigen Lebensstandards schließt einen Bereicherungswillen nicht aus (vgl. VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

Zur Frage des Vorliegens eines Bereicherungswillens beim Erblasser war zu prüfen, ob der gesetzliche Unterhalt der Bw bereits durch anderweitige Maßnahmen und nicht erst durch den

Abschluss des gegenständlichen Versicherungsvertrages gesichert war. Wenngleich die für eine verlässliche Beurteilung der wirtschaftlichen und rechtlichen Situation der Bw zum Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrages erforderlichen Unterlagen nicht vorgelegt bzw. die diesbezüglichen Fragen nicht beantwortet worden sind, ist auf Grund nachfolgender Überlegungen dennoch davon auszugehen, dass ein erkennbarer Ausschluss des Bereicherungswillens im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist:

Aus einer Lohnzetteldatenabfrage ist ersichtlich, dass die Bw von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern eine – sei es eine eigene, sei es eine nach ihrem Ehegatten – Pension bezieht. Die Bw war daher bereits durch die gesetzliche Pensionsversicherung abgesichert.

Darüber hinaus war die Bw nach dem Erblasser, der keine eigenen Nachkommen hatte, erbberechtigt (§ 735 ABGB). Ob sich die der Bw im Erbweg zugekommenen Liegenschaften zum Zeitpunkt des Versicherungsvertragsabschlusses bereits im Eigentum des verstorbenen Sohnes befanden bzw. ob die Bw zu diesem Zeitpunkt über eigenes Grundvermögen verfügte, konnte nicht festgestellt werden.

Der gesetzliche Unterhalt der Bw war nach der Aktenlage aber jedenfalls durch einen Pensionsanspruch sowie das gesetzliche Erbrecht nach ihrem Sohn ausreichend gesichert. Das gegenteilige Berufungsvorbringen wurde dagegen nicht konkretisiert, sodass die begehrte Erbschaftssteuerbefreiung nicht zuerkannt werden konnte.

Allgemein ist darauf hinzuweisen, dass bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Das Berufungsbegehren war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen und wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 20. Juli 2005