



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Ernst Josef Huber, Steuerberater, 4840 Vöcklabruck, Bahnhofstraße 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz, vertreten durch RR AD Renate Pfändtner, vom 7. April 1998 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 21. Dezember 1993 wurde von Frau Bw. eine Schenkungssteuererklärung an die Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt. Diese lautet wie folgt:

Sie hätte von ihrem Mann, H.R., verstorben am 9. Juni 1993, zuletzt wohnhaft in DLW, M., am 3. Mai 1993 nachstehende Vermögenswerte schenkungshalber erhalten:

1.	Wertpapierdepot mit einem Guthabensstand von (laut Depotauszug per 31.12.1992)	919.394,00 S
2.	Sparbuch mit einem Guthabensstand von	947.687,51 S
3.	Bargeldbetrag von	200.000,00 S
4.	100 Goldmünzen (Einfachdukaten) im Wert von	43.500,00 S
5.	Wertpapierdepot im Betrag von	247.964,29 S
6.	Sparbuch mit einem Guthabensbetrag von	119.984,67 S

7.	Am 4. Juli 1990 einen Bargeldbetrag von	500.000,00 S
8.	Sparbuch mit einem Guthaben von	42.124,68 S
	sohin gesamt	3.020.655,15 S

Darüber hinaus hätte sie nach dem Ableben ihres Mannes von der W.A. aus einer Lebensversicherung den Betrag von 1.088.912,00 S ausbezahlt erhalten, da sie als Begünstigte ausgewiesen gewesen wäre.

Es liegt weiters vor die Verhandlungsschrift vom 18. November 1994 über die Verlassenschaftshandlung nach dem am 9. Juni 1993 gestorbenen, zuletzt DLW, M., wohnhaft gewesenen Kaufmann H.R..

Darin wird unter Anderem festgehalten:

*"Summe des Nachlasspassivums in Höhe von 2.087.343,77 S im Vergleich zum Nachlassaktivum von 2.063.016,60 S, es ergibt sich daher eine rechnerische Überschuldung des erblichen Nachlasses im Betrage von 24.327,17 S, welche zur Gänze vom erblichen Sohn C.R. zu vertreten ist.*

*Festgestellt wird, dass der Erblasser zu Lebzeiten an die erbliche Witwe Bw. laut Schenkungssteuererklärung der erblichen Witwe vom 20. Dezember 1993 an die Abgabenbehörde erster Instanz Schenkungen in Höhe von 3.020.655,15 S getätigt hat und weiters auf Grund einer Lebensversicherung bei der W.A. an die erbliche Witwe ein Betrag von 1.088.912,00 S bereits ausbezahlt wurde.*

*Dem erblichen Sohn C.R. stehen auf Grund der einschlägigen Bestimmungen des § 785 ABGB und § 767 ABGB Ansprüche aus den vom Erblasser an die erbliche Witwe getätigten Schenkungen zu.*

*Der erbliche Sohn C.R. und die erbliche Witwe Bw. kommen vergleichsweise überein, dass zur vollständigen Abgeltung der Ansprüche des erblichen Sohnes C.R. gegen die erbliche Witwe Bw. aus dem Titel der Schenkungen, welcher Art auch immer, die der Erblasser zu Lebzeiten getätigt hat, ein vergleichsweiser Betrag von 940.000,00 S von der erblichen Witwe an den erblichen Sohn binnen 14 Tagen bezahlt wird und dass weiters der erbliche Sohn den erblichen PKW laut Hauptinventar in sein Alleineigentum übernimmt. Es wird ausdrücklich vereinbart und festgehalten, dass durch diese vergleichsweise Regelung die gegenseitigen Ansprüche, welcherart auch immer, hiermit zur Gänze mit Erfüllung abgegolten sind.*

*Die erbliche Witwe verpflichtet sich, den oben genannten Betrag auf das Notaranderkonto des Gerichtsabgeordneten bei der Raiffeisenbank Mo. Land zu überweisen.*

*Ausdrücklich und unwiderruflich anerkennt hiermit Herr C.R. die Schenkungen des Erblassers an die erbliche Witwe Bw. laut Schenkungssteuererklärung vom 20.12.1993.*

*Einvernehmlich wird festgestellt, dass das gesetzliche Vorausvermächtnis nach § 758 ABGB*

*bereits erfüllt ist und zwar in der Weise, dass die erbliche Witwe in ihrem Wohnhaus die Fahrnisse übernommen hat."*

Mit Schreiben vom 10. Mai 1995 wurde von der Berufungswerberin Folgendes vorgebracht:

1. Geld für Haushaltsführung:

Die Berufungswerberin hätte seit 1981 bis zum Todestag (9. Juni 1993) eine gemeinsame Haushaltsführung mit ihrem Ehegatten, H.R., gehabt. Während dieser ganzen Zeit, es wären insgesamt rund 12,5 Jahre gewesen, hätte die Berufungswerberin die Kosten der Haushalts- und Lebensführung, somit auch die Kosten des Lebensunterhaltes ihres Ehegatten zur Gänze und ausschließlich aus ihren eigenen Einkünften bestritten. Von ihrem Ehegatten seien zur gemeinsamen Haushaltsführung keinerlei Beiträge aus seinem Einkommen dazugeleistet worden.

Es werde daher ersucht, dass die Aufwendungen zur Lebensführung des verstorbenen Ehegatten, welche die Berufungswerberin aus ihrem eigenen Einkommen bestritten hätte, wie folgt in Abzug gebracht werden würden: 12,5 Jahre = 150 Monate, durchschnittlich 12.000,00 S pro Monat,  $12.000 \times 150 = 1.800.000,00$  S.

2. Bargeldzuwendung vom 4. Juli 1990

Mit Kaufvertrag vom 27. Juni 1990 (Zl. 187/90, angezeigt am 23. Juli 1990) sei der Berufungswerberin von ihrem Ehegatten eine Eigentumswohnung übertragen worden. Der Kaufpreis sei mit 500.000,00 S bestimmt worden. Allein zum Zwecke der Berichtigung dieses "Kaufpreises", der tatsächliche Wert der Wohnung sei ja wesentlich höher gewesen, sei der Bargeldbetrag in Höhe von 500.000,00 S am 4. Juli 1990 der Berufungswerberin von ihrem Ehegatten übermittelt worden. Da diese beiden Vorgänge unmittelbar miteinander verknüpft seien und im ursächlichen Zusammenhang stehen würden, sei hier der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform (§ 21 BAO) dieses Sachverhaltes für die steuerliche Beurteilung maßgeblich.

Da hier eindeutig die Absicht des Ehegatten bestanden habe, der Berufungswerberin die Eigentumswohnung im Schenkungswege zukommen zu lassen, würde maximal der Einheitswert der Eigentumswohnung als Bemessungsgrundlage für Zwecke der Schenkungssteuer aufzunehmen sein. Da jedoch für den gesamten Vorgang schon Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden sei (Bescheid vom 8. August 1990) werde beantragt, dass die 500.000,00 S ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer ausgeschieden werden würden.

3. Erhaltene Lebensversicherungssumme

Der Berufungswerberin wurden aus der Lebensversicherung ihres verstorbenen Mannes 1.088.912,00 S ausbezahlt (siehe dazu Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993). Aus den nachfolgend angeführten Gründen würde beantragt werden, dass die ausbezahlte Lebensversicherungssumme nicht in die Bemessungsgrundlage für die

Schenkungssteuer einbezogen werde.

Der am 9. Juni 1993 verstorbene Ehegatte der Berufungswerberin wäre durch die Erkrankung an Kinderlähmung sehr stark körperbehindert gewesen. Bedingt durch diese starke Körperbehinderung und auch durch andere Umstände hätte sich der Gesundheitszustand des verstorbenen Ehegatten in den letzten Jahren extrem verschlechtert. Die Berufungswerberin hätte die gemeinsame eheliche Wohnung in einer Wohnanlage im dritten Stock ohne Lift gehabt. Bedingt durch den schlechten Gesundheitszustand ihres Ehegatten wäre sie gezwungen gewesen, für ihn sämtliche Einkäufe, Besorgungen und Fahrten etc. durchzuführen. Durch den sich ständig verschlechternden Gesundheitszustand des Gatten wäre auch nicht vorhersehbar gewesen, in welchem Umfange dann eine ständige Pflege und Wartung erforderlich werden sein würde. Die Berufungswerberin würde daher damals nicht mehr in der Lage gewesen sein, neben der Pflege ihres Mannes auch noch einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Umgekehrt wären aber auch noch zwei unterhaltsberechtigte Kinder vorhanden gewesen.

All diese Umstände hätten letztlich dazu geführt, dass der Verstorbene seine Ehegattin als bezugsberechtigte Person der Versicherungsanstalt gegenüber bekannt gegeben hätte, um so den gesetzlichen Unterhalt der Berufungswerberin im Falle seines Ablebens abzusichern. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 würde der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht werde, ebenfalls der Schenkungssteuer unterliegen. Bei Zuwendungen der Z 3 sei jedoch nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung des Erwerbers eintrete, sondern auch, ob beim Zuwendenden der Bereicherungswille bestanden hätte (VwGH 21.5.1970, 1183/69).

Weiters werde noch auf das erst jüngst ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 1995, 98/16/0149 verweisen. Auch hier bringe der Gerichtshof auf Seite 7 letzter Absatz klar zum Ausdruck, dass für eine allfällige Steuerpflicht auch der Bereicherungswille des Erblassers vorliegen müsse. Bestehe die Absicht des Erblassers jedoch darin, durch die Zuwendung dem Begünstigen den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, könne die Bereicherungsabsicht ausgeschlossen werden.

Da somit aus den angeführten Gründen die Bereicherungsabsicht seitens des Erblassers ausgeschlossen werden könne, bestehe hinsichtlich dieser Zuwendung keine Schenkungssteuerpflicht.

#### 4. Auszahlung Vergleichssumme 940.000,00 S

Hier werde auf das Protokoll zur Verlassenschaftsabhandlung vom 18. November 1994 verwiesen.

Der Erbe C.R. hätte die Zuwendungen, welche der verstorbene Gatte der Berufungswerberin am 3. Mai 1993 gemacht habe, mittels Strafanzeige angefochten bzw. bestritten. Die Berufungswerberin hätte nicht gewollt, dass hier eine Unsumme verprozessiert werden würde

bzw. sich die Streitigkeiten mit dem Erben jahrelang dahin ziehen würden. Sie hätte sich daher bereiterklärt, vergleichsweise eine Summe von 940.000,00 S an den Erben zu bezahlen. Damit wären sämtliche Ansprüche, welche der erbliche Sohn aus diesen Zuwendungen gefordert hätte, endgültig abgegolten gewesen.

Weiters seien, bis der Vergleich in der nunmehr vorliegenden Form abgeschlossen hätte werden können, auch entsprechende Beratungskosten (Rechtsanwalt 24.000,00 S, Steuerbüro 43.656,00 S) in diesem Zusammenhang aufgelaufen.

Es werde daher gebeten, die Aufwendungen (Vergleichszahlung und Beratungskosten) in Höhe von insgesamt 1.007.656,00 S von der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer in Abzug zu bringen.

Weiters würde mitgeteilt werden, dass die Berufungswerberin innerhalb der letzten zehn Jahre keinerlei weitere Zuwendungen erhalten habe.

Durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurde folgendes Ersuchen um Ergänzung an die Berufungswerberin abgefertigt:

Es würde mitzuteilen sein, wann (Jahr) die auf der obigen Schenkungssteuererklärung angeführten Gegenstände geschenkt worden seien. Weiters wären eventuell vorhandene schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich Haushalts- bzw. Lebensführung vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, dass Bw. sich ausschließlich verpflichtet hätte, alle diesbezüglichen Kosten alleine zu tragen. Außerdem wären Belege vorzulegen, aus denen die Zuwendung von 500.000,00 S (für Eigentumswohnung) ersichtlich sei (Überweisung?).

Des Weiteren wurde im Schreiben vom 22. Juni 1995 von der Berufungswerberin wie folgt ausgeführt:

1. Gemäß dem Schreiben vom 20. Dezember 1993 wären die dort angeführten Gegenstände im Jahre 1993 (3. Mai 1993) im Schenkungswege übertragen worden.

2. Bei der Verpflichtung, dass die Berufungswerberin die gesamten Kosten der Haushaltsführung (somit auch die des Ehegatten) aus ihrem eigenen Einkommen alleine trage, hätte es sich um eine mündliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten gehandelt. Insofern könne daher kein entsprechender schriftlicher Nachweis vorgelegt werden.

Tatsächlich wäre es auch so gewesen, dass die Berufungswerberin die gesamten Aufwendungen der Haushaltsführung (somit auch die ihres Ehegatten) aus ihrem eigenen Einkommen bestritten und getragen habe. Dies lasse sich auch dadurch nachweisen, dass die Berufungswerberin zum Zeitpunkt des Todes ihres Ehegatten über keinerlei Ersparnisse verfügt habe, da ihr eigenes Einkommen ausschließlich für die gemeinsame Haushaltsführung verbraucht worden sei. Aus diesem Grunde wäre es dem Ehegatten auch möglich gewesen, ein relativ großes Sparvermögen anzulegen. Eine eidestattliche Erklärung der Berufungswerberin werde zum Nachweis vorgelegt.

3. Belege über die Zuwendung von 500.000,00 S könnten nicht vorgelegt werden, da es sich hier um einen Barbetrag gehandelt habe. Wie bereits im Schreiben vom 10. Mai 1995

ausgeführt, wäre der alleinige Zweck der Übergabe dieser Barmittel gewesen, dass formell der im Kaufvertrag ausgewiesene "Kaufbetrag" als entrichtet ausgewiesen werden hätte können. In Wirklichkeit hätte die Berufungswerberin für den Erwerb der Eigentumswohnung keinen Schilling aufgewendet, die Übernahme der Wohnung sei daher als reine Schenkung zu werten.

Beigelegt wurde eine von der Berufungswerberin unterzeichnete eidesstattliche Erklärung vom 23. Juni 1995 mit folgendem Wortlaut:

*"Ich, Bw., Adresse, erkläre an Eides statt, dass die gesamten Kosten der Haushaltsführung, somit auch die Aufwendungen für meinen Mann, bis zu seinem Tode (9. Juni 1993) von mir zur Gänze aus meinem Einkommen bestritten worden sind."*

Im Schreiben der Berufungswerberin vom 3. November 1997 wurde wie folgt ausgeführt:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993 und der Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1989 in Kopie würden beigelegt werden.

Zum Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1989 würde ergänzend noch Folgendes mitgeteilt werden:

- a) Der letzte ergangene Vermögensteuerbescheid wäre der zum 1. Jänner 1989 gewesen. Die Vermögensteuer sei für die Folgejahre bis 1993 dann in unveränderter Höhe vorgeschrieben worden, ohne dass ein neuer Bescheid erlassen worden sein würde.
- b) Das im Bescheid ausgewiesene sonstige Vermögen setze sich wie folgt zusammen:

Forderung E.S.	756.489,00 S
Guthaben Einkommensteuer 1987 und 1988	37.195,00 S
	793.684,00 S

Aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1991 geht folgender Gesamtbetrag der Einkünfte hervor:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	466.996,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	87.910,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	24.731,0 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	<b>579.637,00 S</b>

Aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1992 geht folgender Gesamtbetrag der Einkünfte hervor:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	482.301,00 S
---	--------------

Einkünfte aus Kapitalvermögen	83.102,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	24.156,0 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	<b>589.559,00 S</b>

Aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993 geht folgender Gesamtbetrag der Einkünfte hervor:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	544.565,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	377.675,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	33.219,0 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	<b>955.459,00 S</b>

Mit Bescheid vom 7. April 1998 wurde im Hinblick auf die Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993 in Bezug auf H.R. die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 8 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 2.890.650,00 S mit 231.252,00 S festgesetzt.

Dies mit folgender Begründung:

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Wert des zugewendeten Vermögens	3.020.655,00 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-30.000,00 S
Ehegattenfreibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG	-100.000,00 S
steuerpflichtiger Erwerb	2.890.655,00 S

Vermögenswerte laut Aufstellung vom 20. Dezember 1993. Die Vorschreibung erfolge, da Beweismittel betreffend Vereinbarung über die Kostenübernahme nicht beigebracht hätten werden können. Gemäß § 3 Abs. 4 ErbStG würden belohnende Schenkungen der Steuer unterliegen.

Es wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit folgender Begründung:

1. Geld für Haushaltsführung

Die Berufungswerberin hätte seit 1981 bis zum Todestag (9. Juni 1993) eine gemeinsame Haushaltsführung mit ihrem Ehegatten H.R. gehabt. Während dieser Zeit, das wären insgesamt rund 12,5 Jahre gewesen, hätte die Berufungswerberin die Kosten der Haushalts- und Lebensführung, somit auch die Kosten des Lebensunterhaltes ihres Ehegatten zur Gänze

und ausschließlich aus ihren eigenen Einkünften bestritten. Von ihrem Ehegatten seien zur gemeinsamen Haushaltsführung keinerlei Beträge aus seinem Einkommen dazugeleistet worden.

Wie bereits ausgeführt hätte es sich hier um eine mündliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten gehandelt. Eine entsprechende eidesstattliche Erklärung sei bereits mit Schreiben vom 22. Juni 1995 vorgelegt worden. Nur dadurch lasse sich auch erklären und dadurch auch beweisen, dass die Berufungswerberin zum Zeitpunkt des Todes des Ehegatten über keinerlei Ersparnisse verfügt hätte, da das gesamte Einkommen laufend für die gemeinsame Haushaltsführung aufgebraucht worden sei. Aus diesem Grunde wäre es dem verstorbenen Ehegatten auch möglich gewesen, relativ große Ersparnisse anzulegen.

Die Berufungswerberin würde daher ersuchen, dass die Aufwendungen zur Lebensführung für den verstorbenen Gatten, welche die Berufungswerberin aus ihrem eigenen Einkommen bestritten hätte, in angemessener Weise von der Bemessungsgrundlage für das im Schenkungswege übertragene Vermögen in Abzug gebracht werden würden.

## 2. Bargeldzuwendung vom 4. Juli 1990

Mit Kaufvertrag vom 27. Juni 1990 sei der Berufungswerberin von ihrem Ehegatten eine Eigentumswohnung übertragen worden. Der Kaufpreis sei mit 500.000,00 S bestimmt worden. Allein zum Zwecke der Berichtigung dieses "Kaufpreises", der tatsächliche Wert der Wohnung würde ja wesentlich höher gewesen sein, sei der Bargeldbetrag in Höhe von 500.000,00 S am 4. Juli 1990 der Berufungswerberin von ihrem Ehegatten übermittelt worden. Da diese beiden Vorgänge unmittelbar miteinander verknüpft seien und im ursächlichen Zusammenhang stehen würden, sei hier der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform (§ 21 BAO) dieses Sachverhaltes für die steuerliche Beurteilung maßgeblich.

Wie bereits im Schreiben vom 22. Juni 1995 ausgeführt, seien diese 500.000,00 S der Berufungswerberin von ihrem Ehegatten bar übergeben worden, ohne dass darüber ein Beleg ausgestellt worden sei. Der alleinige Zweck der Übergabe dieser Barmittel wäre der, dass der im Kaufvertrag vom 27. Juni 1990 ausgewiesene Kaufbetrag förmlich als entrichtet ausgewiesen werden hätte können. In Wirklichkeit hätte die Berufungswerberin für den Erwerb dieser Wohnung keinen Schilling aufgewendet, der Wert der Wohnung sei daher als reine Schenkung zu werten.

Weiters würde in diesem Zusammenhang auch auf die einschlägige Fachliteratur und Rechtsprechung sowohl des VwGH als auch des BFH verwiesen werden. Daraus sei ableitbar, dass bei Hingabe eines Geldbetrages zum Erwerb einer Sache für die Frage des Schenkungsgegenstandes entscheidend sein würde, ob nach dem Parteiwillen der Geldbetrag oder mittelbar die Sache, die mit dem Betrag erworben werden solle, Gegenstand der Schenkung sein solle. Werde Geld zur Anschaffung einer bestimmten Sache geschenkt, würde im Zweifel dieser Gegenstand als geschenkt anzusehen sein. Siehe dazu VwGH

24.5.1991, 89/16/0068, BFH 6.3.1985, II R 19/84, BStBl II. 382, SWK 1. April 1998, Nr. 10, S. 300 – 301.

Da hier eindeutig die Absicht des Ehegatten bestanden haben würde, der Berufungswerberin die Eigentumswohnung im Schenkungswege zukommen zu lassen, würde maximal der Einheitswert der Eigentumswohnung als Bemessungsgrundlage für Zwecke der Schenkungssteuer aufzunehmen sein. Da jedoch für den gesamten Vorgang schon Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden sei (Bescheid vom 8. August 1990), werde beantragt, dass die 500.000,00 S zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer ausgeschieden werden würden.

### 3. Auszahlung eines Abgeltungsbetrages von 940.000,00 S

Hier würde auf das Protokoll der Verlassenschaftsabhandlung vom 18. November 1994 verwiesen werden. Darin werde festgehalten, dass dem erblichen Sohn gemäß den Bestimmungen des ABGB (§§ 785, 767) Ansprüche aus den vom Erblasser an die erbliche Witwe getätigten Schenkungen zustehen würden.

Der Erbe C.R. hätte die Zuwendungen, welche der verstorbene Gatte der Berufungswerberin am 3. Mai 1993 gemacht habe, mittels Strafanzeige angefochten bzw. bestritten. Die Berufungswerberin hätte nicht gewollt, dass hier eine Unsumme verprozessiert werden würde bzw. sich die Streitigkeiten mit dem Erben jahrelang dahin ziehen würden. Sie hätte sich daher bereiterklärt, vergleichsweise eine Summe von 940.000,00 S an den Erben zu bezahlen. Damit würden sämtliche Ansprüche, welche der erbliche Sohn aus diesen Zuwendungen gefordert habe, endgültig abgegolten sein.

Weiters seien, bis der Vergleich in der nunmehr vorliegenden Form abgeschlossen werden hätte können, auch entsprechende Beratungskosten (Rechtsanwalt 24.000,00 S, Steuerbüro 43.656,00 S) in diesem Zusammenhang aufgelaufen.

Es würde daher gebeten werden, die Aufwendungen (Vergleichszahlung und Beratungskosten) in Höhe von insgesamt 1.007.656,00 S von der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer in Abzug zu bringen.

Am 22. Oktober 1998 erging durch die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung, worin die Berufung als unbegründet abgewiesen worden ist. Dies mit folgender Begründung:

Laut Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993 hätte die Berufungswerberin von ihrem am 9. Juni 1993 verstorbenen Mann am 3. Mai 1993 Vermögenswerte in Höhe von 3.020.655,15 S schenkungshalber erhalten. Ein Teilbetrag von 500.000,00 S sei bereits am 4. Juli 1990 zugewendet worden.

Zu Punkt 1 der Berufung: Nach einer Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 1995 bzw. den Berufungsausführungen sei die Zuwendung in Erfüllung mündlicher Vereinbarungen zur Abgeltung der von der Berufungswerberin in den letzten 12,5 Jahren bestrittenen Lebenshaltungskosten erfolgt. Erfahrungsgemäß komme die erste Aussage oder Angabe

einer Partei den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten. Überdies seien Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben würden (siehe dazu die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.6.1983, 82/14/340, 18.5.1977, 346, 453/77 u.a.).

Nach den in der Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993 gemachten Angaben liege eine Schenkung vor. Da anders lautende Vereinbarungen nicht entsprechend dokumentiert worden seien, könne den Ausführungen der Berufungswerberin nicht gefolgt werden.

Zu Punkt 2. werde auf die Ausführungen zu Punkt 1., 2. und 3. Absatz, verwiesen.

Zu Punkt 3.: Die Steuerschuld für obige Schenkungen sei mit der Ausführung der Schenkungen entstanden. Der im Zuge der Verlassenschaftsabwicklung geschlossene Vergleich bzw. die Zahlung der 940.000,00 S samt den aufgelaufenen Kosten ändere nichts an der entstandenen Schenkungssteuerschuld. Vorstehende Beträge und Kosten seien bei der Ermittlung der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen.

Am 20. November 1998 wurde durch die Berufungswerberin der Antrag, die obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, gestellt. Dies ohne jede weitere Begründung.

Am 25. November 1998 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Am 5. August 2004 wurde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an die Berufungswerberin abgefertigt:

Es werde ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1. Geld für Haushaltsführung

Es gehe aus keinem der eingereichten Schriftsätze hervor, auf welchen Rechtsgrund basierend eine Anrechnung von 1,800.000,00 S auf die Schenkungen laut Erklärung erfolgen solle. Es werde nun ersucht, dies detailliert zu begründen.

In der Verlassenschaftsabhandlung vom 18. November 1994 sei die Höhe der gegenständlichen Schenkungen laut Erklärung vom 20. Dezember 1993 bestätigt worden. Weshalb sei zu diesem Zeitpunkt der Einwand laut Punkt 1. der Berufungsschrift nicht vorgebracht worden?

Der Vergleich mit C.R. basiere auf den Schenkungen laut Erklärung vom 20. Dezember 1993. Es erscheine dem Senat wenig realistisch, dass ein Vergleich auf Basis Schenkungen in

Höhe von 3.020.655,15 S abgeschlossen werde, jedoch eine Minderung in Höhe von 1.800.000,00 S vorgenommen werden hätte können.

Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Im Schreiben vom 10. Mai 1995 werde eine gemeinsame Wohnung im 3. Stock erwähnt. Um welche Adresse handle es sich hierbei? Wer hätte in den Jahren 1985 bis 1993 noch in dieser Wohnung gewohnt?

Welche Adresse hätte die der Berufungswerberin vom Erblasser geschenkte Eigentumswohnung?

Laut Todfallsaufnahme und Verlassenschaftsabhandlung wäre der Erblasser vor seinem Tod in DLW, M. wohnhaft gewesen. Wer hätte in den Jahren 1985 bis 1993 noch an dieser Adresse gewohnt? Wem hätte diese Liegenschaft samt Gebäude gehört?

Seit wann wäre der Erblasser dort wohnhaft gewesen?

Wo hätte die Berufungswerberin ihre NSA-Tätigkeit in den Jahren 1985 bis 1993 ausgeübt? In welchem Wochenstundenausmaß? Um welche Tätigkeit hätte es sich hierbei gehandelt?

Im Schreiben vom 16. November 1999 sei eingewendet worden, dass die Berufungswerberin als Entschädigung und Gegenleistung für die auch hier gegenständlichen Hilfsdienste als Bezugsberechtigte einer Lebensversicherung eingesetzt worden wäre. Dies würde einer Anrechnung auf gegenständliche Schenkungen widersprechen. Es sei dazu ausführlich Stellung zu nehmen.

## 2. Bargeldzuwendung in Höhe von 500.000,00 S

Weshalb sei in der Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993 der Betrag von 500.000,00 S angeführt worden, weshalb nicht die gegenständliche Eigentumswohnung?

Weshalb sei ein Kaufvertrag errichtet worden, wenn eine Schenkung gewollt gewesen wäre?

Der gegenständliche Kaufvertrag würde in Kopie einzureichen sein.

Weshalb sei im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung die Schenkung der Wohnung nicht gemäß § 785 ABGB angegeben worden?

Der Vergleich mit C.R. basiere auf einem Konvolut von Schenkungen, die die Wohnung nicht beinhalten würden. Diese würde laut den Angaben der Berufungswerberin aber berücksichtigt werden müssen. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Der Betrag von 500.000,00 S in bar würde nur zum Zwecke der Berichtigung des Kaufpreises übergeben worden sein. Weshalb solle dies einen Grund bilden?

Es erscheint dem Senat nicht glaubwürdig, dass 500.000,00 S bar an die Berufungswerberin übergeben worden seien, nur um sogleich wieder bar zurückbezahlt zu werden, und dies alles

ohne Beleg. Es sei dazu Stellung zu nehmen, der Sinn dieser Vorgangsweise sei zu erläutern.

Im Schreiben der Berufungswerberin vom 10. Mai 1995 würde diese ausführen, dass abgesehen von den Zuwendungen laut Schenkungssteuererklärung keine weiteren vorliegen würden. Dies widerspreche den Angaben der Berufungswerberin, dass es sich bei der Wohnung um eine Schenkung gehandelt haben würde. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

3. Abgeltungsbetrag und Beratungskosten in Höhe von 1.007.656,00 S

Auf Grund welcher Rechtsgrundlage solle der obige Betrag im Zuge der Schenkungssteuerbemessung in Abzug gebracht werden? Es sei dies im Detail zu erläutern. Im Zuge des Erbschaftssteuerbescheides vom 18. März 1999 sei der Abgeltungsbetrag in Höhe von 940.000,00 S vom Erwerb abgezogen worden. Es sei dazu Stellung zu nehmen und bekannt zu geben, ob die Berufung in diesem Punkt aufrecht bleibe.

Die Belege samt Leistungsverzeichnis über die angeführten Beratungskosten seien einzureichen.

Mit Schreiben vom 24. September 2004 wurde durch die Berufungswerberin wie folgt geantwortet:

1. Geld für Haushaltsführung

Betreffend Anrechnung von 1,8 Mio. S auf die Schenkungen laut Erklärung würde vorweg auf die Ausführungen im Punkt 2 des Schriftsatzes vom 22. Juni 1995 und die in diesem Zusammenhang vorgelegte eidestattliche Erklärung durch Bw. vom 23. Juni 1995 sowie auf die Ausführungen im Punkt 1 der Berufungsschrift vom 14. Juli 1998 verwiesen werden.

Vertiefend sei Folgendes vorzubringen:

Gemäß § 95 ABGB bestehe grundsätzlich Mitwirkungspflicht beider Ehegatten an der gemeinsamen Haushaltsführung. Es handle sich dabei jedoch um dispositives Recht, das heißt gemäß § 91 ABGB würden einvernehmlich abweichende Vereinbarungen getroffen werden können (Einvernehmlichkeitsgrundsatz). Dies sei vorliegendenfalls geschehen. Frau R. hätte allein den Haushalt zu führen gehabt und dabei sämtliche Kosten zu tragen gehabt. Die Besteitung der Kosten der Haushaltsführung durch die Berufungswerberin sei jedoch im Hinblick darauf erfolgt, dass das dadurch von Herrn R. ("leichter") ersparte Vermögen auch der Berufungswerberin zustehen würde. In diesem Umfang sei damit sohin keine Schenkung vorgelegen, jedenfalls aber kein Bereicherungswille, sondern es sei nur das übertragen worden, was der Berufungswerberin aufgrund der einvernehmlichen Gestaltung der Ehegemeinschaft ohnehin zugestanden wäre, nämlich ihr Anteil an dem durch die Haushaltsführung – und damit Entlastung von Herrn R. – mitgeschaffenen Vermögen von Herrn R.; mit anderen Worten also ihr Beitrag zur Vermögensvermehrung bei Herrn R.. Übertragene Ersparnisse dieser Art müssten daher in der Hand von der Berufungswerberin von der Schenkungssteuer verschont bleiben und zwar aus der Erwägung heraus, dass ihr

Erwerb eine nachträgliche Abgeltung der geleisteten Dienste samt Kostentragung und keinesfalls eine Bereicherung der Berufungswerberin darstellen würde.

Im Übrigen würde dem Argument der mangelnden Dokumentation der mündlichen Vereinbarung zwischen Herrn und Frau R. betreffend Bestreitung der Kosten der Haushaltsführung (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 1998) entgegengehalten werden, dass diesbezüglich schriftliche Vereinbarungen nicht unbedingt erforderlich sein würden (vgl. Rz 1134 Einkommensteuerrichtlinien 2000) und nach Art und Inhalt vorliegender Vereinbarung auch nicht üblich seien (Rz 1133 Einkommensteuerrichtlinien 2000; alleinige Bestreitung der Kosten der Haushaltsführung vielfach üblich, insbesondere bei getrennten Gehaltskonten). Vielmehr könne das Einvernehmen (Einvernehmlichkeitsgrundsatz) auch schlüssig hergestellt werden (vgl. Pichler in Rummel, ABGB § 91 Rz 4; gerade in diesem Bereich sei konkudentes Verhalten der Ehegatten der Regelfall).

Die Tatbestandserfüllung könne sohin auch mit anderen Mitteln als durch Schriftform nachgewiesen werden (Rz 1132 f ESt-Richtlinien 2000; vgl. diesbezüglich bereits das Vorbringen, dass Herr R. mangels Bestreitung der Kosten der Haushaltsführung ein beachtliches Vermögen – nachgewiesen durch Dokumentation im Rahmen der Erbsauseinandersetzung – aufbauen hätte können). Nebenher sei anzuzweifeln, dass die in der Berufungsvorentscheidung angesprochene Nahe-Angehörigen-Judikatur im konkreten Fall überhaupt zur Anwendung gelange (vgl. Rz 1127 ESt-Richtlinien 2000), da gerade kein steuerpflichtiges Einkommen durch eine in Form irgendeiner Leistungsbeziehung gekleidete Zahlung zwischen den Ehegatten R. verschoben worden sei (kein Bestreben der Vorteilsmaximierung; keine Verlegung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich, das heißt Einkommenserzielung, sondern vielmehr Verbleib allein im Bereich der privat motivierten Einkommensverwendung, das heißt statt gemeinsamer Tragung Kosten der Haushaltsführung, Tragen der Kosten allein durch Frau R.).

Zur Frage, warum der Einwand "Gegenrechnung Geld für Haushaltsführung" nicht bereits im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung vorgebracht worden sei und zur Ansicht des Senates, es würde wenig realistisch erscheinen, dass ein Vergleich auf Basis 3.020.655,15 S abgeschlossen werde, wenn eine Minderung in Höhe von 1,8 Mio. S vorgenommen hätte werden können, sei nochmals und somit ergänzend zu Punkt 4. des Vorbringens vom 10. Mai 1995 auszuführen, dass der Sohn C.R. sämtliche Zuwendungen an die testamentarisch eingesetzte Alleinerbin (Berufungswerberin) mittels Strafanzeige vom 7. Februar 1994 angefochten habe (vgl. Beilage 1, sowie ausführliche Entgegnung vom 3. August 1994, Beilage 2, unter Anderem wäre in den geltend gemachten Passiva eine vorgeschobene Verbindlichkeit enthalten gewesen, um damit den Erbanspruch von Frau R. möglichst zu schmälern). Damit würde auch eine Anrechnung von 1,8 Mio. S bestritten worden sein. Um Herbeiführung von Rechtsfrieden bemüht und der Empfehlung der rechtsfreundlichen Vertreterin der Berufungswerberin nachkommend, hätte sich die

Berufungswerberin daraufhin ihres Erbrechtes entschlagen und es sei folglich zu einer Einantwortung des Nachlasses an C.R. gekommen. Nur so wäre es möglich gewesen, Erbstreitigkeiten einer langwierigen Prozessführung und damit der Verprozessierung von erheblichem Vermögen aus dem Weg zu gehen. Die Frage der Anrechnung, wie oben ausgeführt, wäre damit für die Berufungswerberin kein unmittelbares Thema mehr gewesen. Zur Frage der gemeinsamen Wohnung im 3. Stock: Die Liegenschaft hätte die Adresse DLW, M., und würde im Eigentum von C.R. stehen. In den Jahren 1985 – 1993 sei die Wohnung von H.R. (hätte dort seit seiner Geburt gelebt) und zeitweise auch von der Berufungswerberin (Hauptwohnsitz auf Grund beruflicher Tätigkeit in Salzburg, siehe unten) sowie teilweise auch von deren leiblichen Kindern bewohnt gewesen.

Zur Frage der übertragenen Eigentumswohnung: Die durch Kaufvertrag vom 27. Juni 1990 von Herrn R. an die Berufungswerberin übertragene Eigentumswohnung als Teil der Liegenschaft EZ 306, Grundbuch GB, hätte die Adresse EW, M. (Beilage 3).

Zur Frage der Beschäftigung der Berufungswerberin: Die Berufungswerberin wäre in den Jahren 1985 bis 1993 bei der E.S., Firmenadresse, mit Dienstort S., Sch., als Geschäftsführerin mit einem Stundenausmaß von 40 Wochenstunden beschäftigt gewesen. Auf Grund gleitender Arbeitszeit hätte die Arbeit sehr flexibel eingeteilt werden und teilweise auch von Mo. aus verrichtet werden können.

Zum Vorhalt, dass die Einsetzung als Bezugsberechtigte einer Lebensversicherung einer Anrechnung auf gegenständliche Schenkung widersprechen würde: Diesbezüglich würde auf die Ausführungen in den bislang eingereichten Schriftsätze (insbesondere Schreiben vom 16. November 1999) verwiesen werden. Bereits dort sei ausführlich dargestellt worden, dass diese Einsetzung der Absicherung des zukünftigen Unterhaltes der Berufungswerberin diene.

## 2. Zur Frage der Bargeldzuwendung in Höhe von 500.000,00 S

Wie schon aus der oben genannten Strafanzeige und der Bezug habenden Entgegnung zu entnehmen sei, wäre die Beziehung zwischen C.R. und seinem sodann verstorbenen Vater sowie der Stiefmutter Bw. sehr schlecht gewesen. Bereits vor dem Ableben des schwer kranken H.R. hätte dieser befürchtet, dass allfällige Schenkungen und damit auch eine Schenkung der Wohnung H. an die Berufungswerberin von den Pflichtteilsberechtigten im Zuge einer späteren Nachlassabhandlung angefochten werden hätten können.

Da es der Wille von H.R. gewesen wäre, die Wohnung H. Bw. unentgeltlich zuzuwenden, er jedoch eine Anfechtung der Schenkung vermeiden hätte wollen, sei folgende Vorgangsweise gewählt worden:

Errichtung eines Kaufvertrages vom 27. Juni 1990 (Beilage 3; vgl. auch Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. September 1990, Beilage 4).

Hingabe von Bargeld in Höhe von 500.000,00 S am 4. Juli 1990  
Entrichtung des Kaufpreises der Eigentumswohnung am selben Tag (4. Juli 1990) durch

Banküberweisung (siehe Beleg Beilage 5). Es sei damit keine – wie im Vorhalt ausgeführt – Barzahlung der Wohnung erfolgt.

Im Rahmen der Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993 sei daher auch nur ein Betrag in Höhe von 500.000,00 S und nicht die gegenständliche Eigentumswohnung (Einheitswert) angeführt worden, da damit die Gefahr der Anfechtung des Kaufvertrages geringer gewesen wäre.

Zur Frage, warum im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung die Schenkung der Wohnung nicht gemäß § 785 ABGB angegeben worden sei, würde sachverhaltsmäßig auf die bisherigen Ausführungen zu diesem Punkt verwiesen werden. Nebenbei sei in rechtlicher Hinsicht angemerkt, dass eine Pflichtteilserhöhung wegen Schenkung nur auf Verlangen des Pflichtteilsberechtigten bzw. Noterben erfolge (so auch der Gesetzeswortlaut des § 785 Abs. 1 Satz 1 ABGB, siehe auch Welser in Rummel, ABGB, § 785 Rz 2). Den Antrag würde daher C.R. und nicht die testamentarische Alleinerbin und nunmehrige Berufungswerberin stellen müssen.

Im Zusammenhang mit der Hingabe von Bargeld zum Erwerb eines Wirtschaftsgutes (Liegenschaft) werde auch auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen (insbesondere das Erkenntnis vom 24.5.1991, 89/16/0068, siehe auch Buchinger/Radauer, ausgewählte Bereiche zum Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz, SWK 1998, 299 ff; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, Auflage 3, 67).

3. Abgeltungsbetrag und Beratungskosten in Höhe von insgesamt 1.007.656,00 S  
Entsprechend dem Bereicherungsprinzip seien letztlich alle Aufwendungen abzugsfähig, die den Reinerwerb vermindert hätten. Die Anrechnungsbestimmung des § 20 ErbStG 1955, welche gegenständlich als Rechtsgrundlage herangezogen werde, enthalte daher eine bloß demonstrative Aufzählung bestimmter vom Erwerb abzuziehender Kosten (vgl. Fellner, Erbschaftssteuergesetz, § 20 Rz 17). Abzuziehen im gegenständlichen Verfahren seien damit auch

- a) der die Schenkung kürzende Abgeltungsbetrag (= Vergleichszahlung) in Höhe von 940.000,00 S und
- b) die im Zusammenhang mit dem oben genannten Rechtsstreit zwangsweise aufgelaufenen Beratungskosten in Höhe von insgesamt 67.656,00 S,  
Gesamt sohin 1.007.656,00 S.

Zu lit.a

Betreffend Vergleichszahlung in Höhe von 940.000,00 S sei festzuhalten, dass ein Abzug der Vergleichssumme allein im gegenständlichen Schenkungssteuerverfahren erfolgen könne, weil diese eine Verbindlichkeit der Berufungswerberin darstellte, die ihren Erwerb auf Grund Schenkung, nicht jedoch ihren Erwerb von Todes wegen schmälere. Dies gehe schon aus der Verhandlungsschrift vom 18. November 1994 über die Verlassenschaftsabhandlung nach

H.R. hervor (Beilage 8), wonach "aus dem Titel der Schenkungen, welcher Art auch immer, die der Erblasser zu Lebzeiten getätigt hat, ein vergleichsweiser Betrag von 940.000,00 S von der erblichen Witwe an den erblichen Sohn binnen 14 Tagen" zu bezahlen gewesen wäre.

Ein Erwerb von Todes wegen sei diesbezüglich nicht vorgelegen, da sich die Berufungswerberin dem Erbrecht entschlagen hätte. Gegenstand des Erbschaftssteuerverfahrens sei hingegen die von Todes wegen erhaltene Versicherungssumme "Lebensversicherung W.A.", die allerdings mit den Schenkungen und der damit anher gehenden Vergleichszahlung nicht zusammenhängt. Ein Abzug der Vergleichssumme im Erbschaftssteuerverfahren sei daher ausgeschlossen und werde die gegenständliche Berufung aus diesem Grund in diesem Punkt aufrechterhalten (vgl. diesbezüglich auch Fellner, Erbschaftssteuergesetz § 20 Rz 26a am Ende unter Hinweis auf VwGH 26.6.1997, 96/16/0180: Abzugsfähig seien alle dem Erwerb des Vermögens dienenden Kosten; somit auch die Vergleichszahlung an C.R., die zum Zweck des schenkungsweisen Erwerbes von Vermögen aufgewendet werden hätte müssen).

Würde der Senat dennoch zur Rechtsansicht gelangen, dass eine Anrechnung der Vergleichssumme nicht im gegenständlichen Schenkungssteuerverfahren, sondern im offenen Erbschaftssteuerverfahren zu erfolgen hätte, sei darauf zu verweisen, dass dann auch im Falle des Resultierens einer negativen Bemessungsgrundlage im Erbschaftssteuerverfahren eine Zusammenrechnung vorliegender Erwerbe (Schenkung einerseits und Erwerb von Todes wegen andererseits) zu erfolgen habe, weil die Nichtaufnahme negativer Bemessungsgrundlagen in die Zusammenrechnung laut § 11 Abs. 1 letzter Satz ErbStG 1955 erst durch Art. IX. Z 3 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, ab 15. Juli 1999 gesetzlich normiert worden sei und die geänderte Rechtslage daher für die oben genannten Erwerbe nicht anwendbar sei, wie überhaupt diese Einschränkung verfassungsrechtlich bedenklich erscheine (ebenso Fellner, Erbschaftssteuergesetz, § 11 Rz 6a).

Somit sei festzuhalten, dass entweder eine Anrechnung der Vergleichszahlung im Schenkungssteuerverfahren (daher Aufrechterhaltung des Berufungspunktes) oder aber eine (letztlich sachverhaltsmäßig und rechtlich nicht richtige) Anrechnung im Erbschaftssteuerverfahren zu erfolgen haben werde, wobei bei letzterer Variante eine Zusammenrechnung mit dem Vorerwerb auch bei negativer erbschaftssteuerlicher Bemessungsgrundlage durchzuführen sei.

Zu lit.b

Betreffend Rechtsberatungskosten sei schon in früheren Schreiben mehrmals ausgeführt worden, dass diese Ausgaben zwangsläufig auf Grund des von C.R. eingeleiteten strafprozessualen Verfahrens und des damit einhergehenden Rechtsstreites (Schenkungsanfechtung) erwachsen seien. Kosten jedoch, die zur Durchsetzung der Rechte der Geschenknehmerin notwendigerweise erwachsen wären, seien entgegen der Ansicht der

die Berufungsvorentscheidung erlassenden Behörde jedenfalls abzugsfähig (vgl. VwGH 17.3.1986, 84/15/0117; ebenso Fellner, Erbschaftssteuergesetz, § 20 Rz 26a).

Beigelegt wurde eine Mitteilung eines Sachverhaltes durch C.R. an die Staatsanwaltschaft Wels im Hinblick auf die Verdächtige Bw. vom 7. Februar 1994.

Unter Anderem geht aus dieser hervor, dass sich Bw. in der Verhandlung vor dem Gerichtskommissär am 21. Dezember 1993 ihres testamentarischen Erbrechtes unwiderruflich entschlagen hätte, jedoch unter Vorbehalt des Vorauses gemäß § 758 ABGB und des ihr zustehenden Pflichtteiles.

Weiters beigelegt wurde eine Stellungnahme zu obiger Sachverhaltsdarstellung vom 3. August 1994 der Berufungswerberin.

Aus dieser geht ebenso hervor, dass sich Bw. ihres Erbrechtes entschlagen hätte unter Inanspruchnahme des Pflichtteiles sowie des großen ehelichen Voraus.

Des Weiteren wurde eingereicht ein Kaufvertrag vom 27. Juni 1990, abgeschlossen zwischen der Berufungswerberin als Käuferin und Herrn H.R. als Verkäufer im Hinblick auf die Eigentumswohnung EW.

Darin wurde ein Pauschalkaufpreis von 500.000,00 S (450.000,00 S würden auf die Eigentumswohnung, 50.000,00 S auf die Einrichtungsgegenstände entfallen) vereinbart.

Weiters wurde in Punkt Drittens festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes samt Last, Vorteil, Nutzen und Gefahr mit Vertragsunterfertigung erfolgt sei. Die Einnahmen und Ausgaben würden mit 1. Juli 1990 verrechnet werden. In Punkt Siebentens wurde vereinbart, dass der Vertrag sofort mit Unterfertigung in Rechtswirksamkeit trete.

Eingereicht wurde auch der Grunderwerbsteuerbescheid im Hinblick auf obigen Kaufvertrag, mit dem Grunderwerbsteuer in Höhe von 9.000,00 S (2 % der Bemessungsgrundlage von 450.000,00 S) festgesetzt worden ist. Weiters wurde eingereicht die Kopie eines Zahlscheines über 500.000,00 S, wonach an Herrn H.R. von Frau Bw. überwiesen worden wäre. Diese Kopie ist mit dem Vermerk belegt, dass das Datum der Überweisung für den Wohnungskauf der 4. Juli 1990 gewesen sei.

Weiters wurde eine Rechnung über Rechtsanwaltskosten in Höhe von 24.000,00 S brutto vom 20. Dezember 1994 sowie der dazugehörige Einzahlungsbeleg übermittelt.

Beigelegt wurde auch die Honorarnote des Steuerberaters im Hinblick auf die im Dezember 1994 durchgeführten Tätigkeiten in Höhe von brutto 43.656,00 S. Es würde sich bei den abgerechneten Leistungen um Behördeneingaben und Beratungen und sonstige Leistungen handeln.

Zusätzlich wurde auch das sich bereits im Akt befindliche Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung vom 18. November 1994 eingereicht.

Am 10. Februar 2005 wurde an Frau Ch.R., die erste Ehegattin des H.R., folgendes Auskunftsersuchen abgefertigt:

1.	Treffe es zu, dass Frau Ch.R. die Eigentümerin der Liegenschaft DLW, M., sei? Seit wann treffe dies zu?
2.	Wer hätte in diesem Haus von 1981 bis 1993 gelebt? Um welche Art Haus hätte es sich gehandelt? Wie viele Stockwerke hätte es gegeben? Wer hätte in welchem Stockwerk gewohnt?
3.	Sei die Liegenschaft in diesem Zeitraum vermietet worden? Von wem?
4.	Sei von den Bewohnern Miete bzw. Betriebskosten bezahlt worden? Wenn ja, durch wen konkret und in welcher Höhe?
5.	Sämtliche Vereinbarungen mit Mietern bzw. Bewohnern der Liegenschaft im obigen Zeitraum würden einzureichen sein.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2005 wurde wie folgt geantwortet:

1. Frau Ch.R. sei seit rund fünf Jahren Eigentümerin der Liegenschaft DLW.
2. Im Zeitraum 1981 bis 1993 wäre die Liegenschaft im Eigentum des verstorbenen H.R. gestanden.

Da sie seit 1980 von Herrn H.R. geschieden sei und daher auch nicht mehr in dem Haus gelebt hätte, könne sie zu diesem Zeitraum keine gesicherten Auskünfte geben.

Es gebe in dem Haus drei Stockwerke, im untersten hätte Herr R.R., der Vater von Herrn H.R. gelebt, dies sei ihres Wissens nach auch nach 1980 so gewesen.

Im obersten Stockwerk hätten zu diesem Zeitpunkt zum Teil ihre gemeinsamen Kinder, Herr C.R. und Frau R.H. mit deren Familie gewohnt, im zweiten Stockwerk hätte ihres Wissens nach Herr H.R. gewohnt.

Gesichert könne sie sagen, dass ihre beiden gemeinsamen Kinder nichts bezahlt hätten und kein diesbezüglicher Vertrag vorliege.

Der Rest entziehe sich ihrer Kenntnis.

Mit Ergänzungsvorhalt an die Berufungswerberin vom 15. Februar 2005 wurde obiges Auskunftsersuchen, die Antwort darauf sowie Auszüge aus den Einkommensteuerakten von H.R. und der Berufungswerberin übermittelt.

Der Auszug aus dem Einkommensteuerakt H.R. ist ein Schreiben seines Vertreters, aus dem hervorgeht, dass das Objekt EW am 23. Juli 1990 an die Berufungswerberin um einen Kaufpreis von 500.000,00 S veräußert worden sei.

Der Auszug aus dem Einkommensteuerakt der Berufungswerberin besteht aus einem Teil der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990, aus der ersichtlich ist, dass die

Eigentumswohnung EW bereits ab Juli 1990 von dieser vermietet worden ist.

Folgende Fragen wurden an die Berufungswerberin gestellt:

1.	<p>Der Nachweis über die Einzahlung von 500.000,00 S am 4. Juli 1990 sei im Original einzureichen. Solle daraus das Einzahlungsdatum nicht ersichtlich sein, würde dies durch Vorlage weiterer Belege nachzuweisen sein. Sei der Betrag bar oder durch Überweisung auf das Konto des Herrn R. einbezahlt worden?</p>
2.	<p>Wann sei durch Herrn R. in welcher Form die Zusage zur Finanzierung erteilt worden? Dies wäre nachzuweisen.</p> <p>Beiliegend seien Auszüge aus den Einkommensteuerakten von H.R. und Bw. übermittelt worden. Aus jenen gehe hervor, dass auch von Herrn R. selbst im Schreiben vom 4. März 1992 an das Finanzamt V. angegeben worden sei, dass die gegenständliche Wohnung an die Berufungswerberin <u>veräußert</u> worden sei. Weiters gehe hervor, dass die Mieteinnahmen im Hinblick auf diese Wohnung bereits ab 1. Juli 1990 der Berufungswerberin zugeflossen seien.</p> <p>Der Senat schließe daraus, dass die Wohnung wie im Kaufvertrag vereinbart im Zeitpunkt dessen Unterzeichnung übergeben bzw. übernommen worden sei und entgegen den Ausführungen in der Berufung keine mittelbare Grundstücksschenkung vorliege.</p> <p>Es sei dazu Stellung zu nehmen.</p>
3.	<p>Seit wann und jeweils in welcher Höhe – nach Jahren gegliedert – hätten Beteiligungen der Bw. an der E.S. bzw. der E.S.B. bestanden? Wie sei deren Erwerb finanziert worden?</p>
4.	<p>Seit wann würden Forderungen an die E.S. in welcher Höhe bestehen? Der diesbezügliche Darlehensvertrag würde einzureichen sein. Wodurch sei die Darlehenssumme finanziert worden?</p>
5.	<p>Laut Kaufvertrag vom 18. Oktober 1991 hätte die Berufungswerberin ein Grundstück um 1.168.400,00 S in Mondsee erworben. Auf diesem sei ein Wohnhaus mit Doppelgarage errichtet worden. Welche Kosten seien – zusätzlich zu den oben angeführten Grundkosten – für den Bau angefallen?</p> <p>Woher wären diese Geldmittel gestammt?</p> <p>Die Angaben in der Berufungsschrift, wonach die Berufungswerberin zum Zeitpunkt des Todes des H.R. über keinerlei Ersparnisse verfügt hätte, da ihr gesamtes Einkommen für die gemeinsame Haushaltsführung aufgebraucht worden sei, erscheinen folglich wenig glaubwürdig.</p> <p>Es sei dazu Stellung zu nehmen.</p>

6.	Es seien durch die Berufungswerberin im Juli 1996 sowohl in Salzburg, Webersdorferstraße, um 1,170.000,00 S und in Wals um 100.000,00 € Liegenschaften erworben worden. Woher wären die Geldmittel dazu gestammt?
7.	Nochmals würde Bw. aufgefordert werden, bekannt zu geben, auf Grund welcher rechtlichen Grundlage eine Anrechnung von Kosten für Haushaltführung vorgenommen werden solle.
8.	Laut den Angaben der Berufungswerberin hätten Bw. und Herr H.R. über zwei getrennte Wohnsitze verfügt (siehe auch Antwort auf das Auskunftsersuchen vom 15. Februar 2005). Die Kosten für welchen der beiden würden nun geltend gemacht werden? Wie würden sich die geltend gemachten Kosten zusammensetzen?
9.	Die beiden Kinder der Bw. seien in den Jahren 1973 bzw. 1976 geboren worden. Welche Schulen hätten die beiden in den Jahren 1981 bis 1993 besucht bzw. welcher Tätigkeit seien sie wo nachgegangen? Wo hätten diese beiden Kinder im obigen Zeitraum gelebt?
10.	Die Kosten der Haushaltführung würden nachzuweisen sein.
11.	Bw. berufe sich auf § 95 ABGB. Hingewiesen werde darauf, dass die Verehelichung mit Herrn H.R. erst am 23. Juni 1990 stattgefunden hätte.
12.	Die sowohl im Verfahren über den Erwerb durch Schenkung, als auch im Verfahren über den Erwerb durch Erwerb von Todes wegen als Abzugsposten geltend gemachten Beratungskosten seien aufzuschlüsseln nach Art und Zeitraum der Leistung samt dem dazugehörigen Verfahren. Es müsse ersichtlich sein, welcher Betrag auf welche Handlung entfalle.
13.	Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.5.2001, 2000/16/0602, ausspreche, würden Versicherungssummen aus Lebensversicherungsverträgen des Erblassers zu Gunsten eines Dritten den Ersatztatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 begründen. Es liege demnach sehr wohl ein Erwerb von Todes wegen vor. In der übermittelten Stellungnahme zur Anzeige bei der Staatsanwaltschaft durch den Sohn des Erblassers würde darauf hingewiesen werden, dass sich Bw. des Erbrechtes entschlagen hätte unter Inanspruchnahme des Pflichtteiles und des großen ehelichen Voraus. In der Verhandlungsschrift zur Verlassenschaftsabhandlung vom 18. November 1994 sei auf Basis der gegenständlichen Schenkung und der Auszahlung der Lebensversicherungssumme iSd § 785 ABGB ein Vergleich geschlossen worden. Es

	<p>würden demnach zwei getrennte Erwerbe vorliegen. Die Vergleichszahlung des Pflichtteilanrechnungsverfahrens könne folglich nicht im Zuge des steuerlichen Schenkungssteuerverfahrens geltend gemacht werden.</p> <p>Es sei dazu Stellung zu nehmen.</p>
--	--

Mit Schreiben vom 30. März 2005 wurde wie folgt geantwortet:

1.	<p>Zur Vorgehensweise betreffend Wohnungsübertragung von H.R. an Bw. würde auf die Ausführungen im Schreiben vom 24. September 2004, Punkt 2, verwiesen werden. In Ergänzung werde der Originalzahlungsbeleg als Nachweis über die Überweisung von 500.000,00 S auf das Konto XY, Raika M. des Herrn R. übermittelt. Die Überweisung sei von Frau Bw. am 2. Juli 1990 und nicht – wie bislang angenommen – am 4. Juli 1990 durchgeführt worden (der Überweisungsstempel wäre auf der zur Verfügung stehenden Kopie des Beleges nicht richtig ersichtlich). Dieser Betrag sei zuvor am selben Tag, also dem 2. Juli 1990, von H.R. an Bw. in bar übergeben worden und von Letzterer bar auf das Konto YZ, Salzburger Sparkasse, von Bw. einbezahlt worden (siehe Originaleinzahlungsbestätigung). Eben von diesem Konto sei die oben angeführte Überweisung an H.R. erfolgt.</p>
2.	<p>Die Zusage zur Finanzierung sei mündlich erfolgt im Zuge der Kaufvertragserrichtung (vergleiche den bereits vorgelegten Kaufvertrag vom 27. Juni 1990, siehe dort auch Zweitens, wonach der Kaufpreis binnen vierzehn Tagen nach Unterfertigung des Vertrages auf ein von H.R. bekannt zu gebendes Konto zu überweisen sei.) Im Rahmen der Vertragserstellung bzw. –unterzeichnung sei auch die oben bzw. in der letzten Vorhaltsbeantwortung detailliert beschriebene Vorgangsweise betreffend Zahlungsabwicklung besprochen worden (siehe nochmals Punkt Zweitens des oben genannten Kaufvertrages). Ein schriftlicher Nachweis über die mündliche Zusage zur Finanzierung liege nicht vor, wie im Übrigen davon auszugehen sei, dass derartige Zusagen unter Ehegatten im Regelfall nicht schriftlich abgegeben würden. Wie schon in früheren Schreiben angeführt, sollte durch die Errichtung eines Kaufvertrages nach außen hin der Gefahr der Anfechtung der Wohnungsübertragung vorgebeugt werden. Allein aus diesem Grund hätte H.R. – auch auf Anraten der Rechtsberatung von H.R. – die Übertragung durch Kaufvertrag, obwohl tatsächlich eine (mittelbare) Schenkung der Wohnung gewollt gewesen wäre, gewählt. Im Übrigen könne aus der Tatsache, dass Mieteinnahmen ab 1. Juli 1990 an Bw. zugeflossen seien, nicht abgeleitet werden, dass die Wohnung zu dem im Kaufvertrag vereinbarten Zeitpunkt übergeben worden wäre, da abweichend von der Eigentumsübertragung vereinbart werden könne, wem, wie lange und in welcher Höhe Mieteinnahmen nach erfolgter Eigentumsübertragung zufließen sollten</p>

	(Fruchtgenuss). Es erscheine zudem plausibel und konsequent, dass auf Grund der Vertragsunterzeichnung Ende Juni 1990 und der Entrichtung des Kaufpreises Anfang Juli 1990 die Mieteinnahmen ab Juli 1990 an Frau R. zugeflossen seien.
3.	Die Geschäftsanteile von Frau R. an der E.S. (33,33% = Stammeinlage in Höhe von 58.800,00 S) und an der E.S.B. (33,33% = Stammeinlage in Höhe von 1,960.000,00 S) seien dieser im Erbwege von ihrem Vater, Herrn E.Sa., verstorben am 2. Dezember 1992, vermacht worden. Die Beteiligungshöhe wäre bis zur Abtretung der Anteile mit Stichtag 2. Jänner 1999 unverändert gewesen.
4.	Die Art und Weise des Zustandkommens der Forderung (Jahr, Höhe, etc.) sei nicht mehr feststellbar, datiert jedoch sicher vor 1980 (wahrscheinlich 70er-Jahre). Da offenbar stets sämtliche Zinsen stehen gelassen worden seien, sei die Forderung mehr und mehr angewachsen. Die Rückzahlung sei zur Gänze circa Anfang der 90er-Jahre erfolgt.
5.	Zusätzlich zu den erwähnten Kosten für die Anschaffung des Grundstückes wären Errichtungskosten für das Einfamilienhaus angefallen (jetzt H16, M.) in Höhe von rund 4,5 Mio.S. Die Finanzierung sei einerseits durch die Bausparkasse (Teilfinanzierung mit vorzeitiger Tilgung) und andererseits aus Mitteln, die Frau R. im Erbwege von ihrem Vater (verstorben am 2. Dezember 1992) und im Schenkungswege von Herrn R. zugewendet bekommen hätte, erfolgt. Die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 14. Juli 1998, Punkt 1, wonach Frau R. über keinerlei Ersparnisse verfüge, werde aufrechterhalten und ergänzend ausgeführt, dass damit eigene Ersparnisse gemeint seien, hätte sie doch oben genannte Mittel im Erbwege bzw. durch Schenkung erworben.
6.	Liegenschaft W., S. : Finanzierung aus Mitteln Erbschaft von Vater (siehe bereits oben) und aus laufendem Einkommen. Liegenschaft Wa.: Finanzierung aus Veräußerungserlös GmbH-Anteile
7.	Um ein Missverständnis zu vermeiden, sei vorweg festzuhalten, dass das Berufungsbegehren nicht auf die Anrechnung der (gesamten) Kosten, sondern nur auf Anrechnung des Anteils der Kosten Haushalts- und Lebensführung von H.R. gerichtet sei (siehe die Ausführungen in den bisherigen Schriftsätze). Die Anrechnung werde gemäß § 20 Abs. 4 iVm § 21 ErbStG 1955 iVm §§ 95, 91 ABGB (siehe dazu bereits die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. September 2004, Punkt 1) geltend gemacht. § 20 Abs.4 ErbStG 1955 stelle eine bloß demonstrative Auflistung von Abzugsposten dar; abzugsfähig seien daher sämtliche Aufwendungen, die den Reinerwerb letztlich vermindert hätten (in diesem

	<p>Umfang somit keine Bereicherung). Der auch auf Erwerbe unter Lebenden (vergleiche Dorazil, ErbStG, § 21) anwendbaren Bestimmung des § 21 ErbStG 1955 liege der in diesem Verfahren von Anfang an vorgebrachte Gedanke zu Grunde, dass der Geschenkgeber (hier: H.R.) durch die Dienste der späteren Geschenknehmerin (hier: Bw.) ohne entsprechende Entlohnung (hier: die Tragung der gesamten Kosten der Lebensführung von H.R. gehe über die familienrechtliche Beistandspflicht hinaus) in seinem Vermögen eine Bereicherung erfahren habe (Ersparung von Ausgaben), von der es unbillig sein würde, sie bei Honorierung steuerlich dem anzulasten, der die Dienste geleistet habe (vergleiche Dorazil, aaO).</p> <p>Würde die Berufungsbehörde dennoch zur Rechtsansicht gelangen, dass ein Anrechnungstatbestand nicht erfüllt sei, so werde in eventu vorgebracht, dass auf Grund der einvernehmlich vom Familienrecht abweichenden Vereinbarung der Ehegatten R. betreffend Übernahme Kosten der Lebensführung und damit Bestehen einer einvernehmlich festgelegten Verpflichtung von Frau R. betreffend Übernahme der erwähnten Kosten bereits der Tatbestand nach § 3 ErbStG 1955 nicht erfüllt sei, da die Leistung von H.R. in Erfüllung einer bestehenden Verpflichtung und damit als Gegenleistung, somit keinesfalls unentgeltlich oder freigiebig erfolgt sei (vergleiche die umfangreichen Ausführungen bei Fellner, ErbStG, § 3).</p>
8.	<p>Von Frau R. seien sämtliche mit der Lebensführung sowohl in S., als auch in Mondsee verbundenen Kosten getragen worden. Mit Kosten der Haushalts- und Lebensführung seien alle Kosten des täglichen Bedarfs, insbesondere Kosten des Einkaufs für den täglichen Bedarf wie Lebensmittel, Hygiene- und Toilettartikel, Waschmittel etc. gemeint. Festzuhalten sei, dass zwar zwei Wohnsitze bestanden hätten, diese beiden Wohnungen jedoch im Regelfall und damit überwiegend gemeinsam bewohnt worden seien. Während Frau R. samt Kinder das Wochenende in Mo. verbracht hätte, hätte umgekehrt Herr R. wochentags in S. (schon bedingt durch die Krankheit von Herrn R. und den damit häufigen Terminen im Krankenhaus Sa.) gewohnt. In den letzten drei Jahren vor dem Ableben von Herrn R. hätte dieser auf Grund seiner Pflegebedürftigkeit und der zahlreichen Spitalsaufenthalte weitaus überwiegend in Salzburg gewohnt.</p> <p>Die Betriebskosten für das Haus DLW, M., seien von H.R. getragen worden, jene der Wohnung in Sa. gänzlich von Frau R..</p>
9.	<p>St1, geboren am 11. September 1973,  1980-1984, VS Sbg-Stadt, Sbg-Itzling, Kirchenstraße 24  1984-1988, Gymnasium BG II, Sbg-Lehen, F.-Josefs-Kai  1988-1993, HTL Hochbau Salzburg, dort Matura  St2, geboren am 30. Oktober 1976,</p>

	<p>1981-1983: Kindergarten Sbg-Itzling, Kirchenstraße      1983-1987, VS Sbg Stadt, Sbg-Itzling, Kirchenstraße 24      1987-1992, Gymnasium BG II, Sbg-Lehen, F.-Josefs-Kai      1992-1993, BORG Sbg-Nonntal, Josef-Preis-Allee 5      ab 1993 Lehre zum Großhandelskaufmann bei Fa. Wü. in Salzburg-Stadt      beide Kinder wohnhaft im og. Zeitraum bei Frau R. (Sa. bzw. Mo.; siehe Punkt 8)</p>
10.	Die geltend gemachten Kosten der Lebensführung würden einen geschätzten Betrag darstellen. Ein belegmäßiger Nachweis dieser Kosten könne auf Grund des lange zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr erbracht werden.
11.	Hierzu sei in Ergänzung zu Punkt 7 auszuführen, dass (mangels Beistandspflicht iSd § 95 ABGB) eine Anrechnung der bei Frau R. aufgelaufenen Kosten erst recht vorzunehmen bzw. in eventu bereits das Nichtvorliegen einer unentgeltlichen bzw. freigiebigen Zuwendung wegen Kostenersatz durch H.R. erst recht gegeben sei, wenn keine Ehegemeinschaft, sondern bloß eine Lebensgemeinschaft vorgelegen habe.
12.	Die geltend gemachten Ausgaben seien – wie mehrmals ausgeführt – zwangsläufig auf Grund des von C.R. eingeleiteten strafprozessualen Verfahrens und des damit einhergehenden Rechtsstreites (Schenkungsanfechtung) erwachsen. Eine genaue Aufgliederung der Rechtsberatungskosten nach Art und Zeitraum der Leistung samt dazugehörigem Verfahren sei ob des langen Zeitraumes nicht mehr möglich. Der Berufungswerberin sei jedoch erinnerlich, dass es sich bei den Rechtskosten um ein Prozesskostenpauschale gehandelt habe (in diesem Fall würde eine exakte Aufschlüsselung trotz Vorhandenseins von Belegen ohnehin nicht möglich sein).
13.	Betreffend Versicherungssumme W.A. werde auf die umfangreiche Berufungsergänzung vom 16. November 1999 zum Erbschaftssteuerverfahren RV/0500-L/02 verwiesen und die dortigen Ausführungen aufrechterhalten. Zur mit der Versicherungssumme W.A. nicht in Zusammenhang stehenden Vergleichszahlung an C.R. werde nochmals auf das Begehren der Anrechnung im Schenkungssteuerverfahren verwiesen (vergleiche schon die ausführliche rechtliche Stellungnahme im Schreiben vom 14. September 2004, Punkt 3 lit a sowie das dort formulierte Eventubegehren; diese Ausführungen würden aufrecht erhalten bleiben).

Die oben zitierten Ausführungen im Verfahren RV/0500-L702 in Form der Berufungsergänzung vom 16. November 1999 lauten wie folgt:

Zu Punkt 1 (W.A.):

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 gelte als ein Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, da auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter

Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht werde (vgl. VwGH vom 28. März 1996, 95/16/0245). Das Wesen dieser nach § 2 Abs. 1 Z 3 leg.cit. der Steuer unterliegenden Verträge zu Gunsten Dritter (§ 881 ABGB) bestehe darin, dass die Berechtigung des Begünstigten erst durch den Tod des Erblassers entstehe. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb und dem Tod des Erblassers sei somit erforderlich. Erfasst würden jedoch nur solche Vermögensvorteile, die auf Grund eines Rechtsgeschäftes erworben worden wären.

In concreto seien der Berufungswerberin aus den Lebensversicherungen ihres verstorbenen Mannes 1.088.912,00 S ausbezahlt worden (vgl. Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993). Zum Zeitpunkt des Abschlusses der zu Grunde liegenden Verträge (1973 und 1985) wäre nicht die Berufungswerberin, sondern andere Personen bezugsberechtigt gewesen. Erst mit Datum vom 26. Juni 1990 hätte sich der nunmehrige Erblasser entschlossen, die Berufungswerberin als bezugsberechtigte Person gegenüber der Versicherungsanstalt namhaft zu machen.

Im Folgenden werde bestritten, dass es sich bei den oben genannten Lebensversicherungsverträgen überhaupt um echte Verträge zu Gunsten Dritter im Sinne des Gesetzes handle, wodurch eine Verwirklichung des Steuertatbestandes des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 von vornherein ausgeschlossen sei.

Ein echter Vertrag zu Gunsten Dritter liege nämlich nur dann vor, wenn auch ein direkter Anspruch des Dritten entstehe. Ob dies der Fall sei, werde in Abs. 2 des § 881 ABGB nur unvollständig durch Auslegungsregeln beantwortet. Bei Lebensversicherungsverträgen stehe dem Versicherungsnehmer jedenfalls die Auswahl zu, sich selbst oder aber durch eine Begünstigungsklausel gemäß § 166 Abs. 1 VersVG einen Dritten als Bezugsberechtigten zu bestimmen. Bei letzterem handle es sich um ein den Versicherungsnehmer zustehendes Gestaltungsrecht, von dem dem Versicherer gegenüber Gebrauch gemacht werden könne, welches aber keiner Annahme bedarf (Versicherungsrecht 1981, 692). Dies hätte zur Folge, dass die Begünstigung eines Dritten im Belieben des Versicherungsnehmers stehe, womit für den Fall des Ablebens des Versicherungsnehmers höchst unterschiedliche Rechtsfolgen einher gehen würden.

Während nämlich im Falle der Begünstigung eines Dritten die Versicherungssumme nicht in den Nachlass falle und somit auch nicht in das Inventar aufzunehmen sei, sei bei einer nicht wirksam zum Tragen kommenden Bezugsberechtigung Dritter die fällig werdende Versicherungssumme zum Nachlassaktivum hinzu zu schlagen (JBI 1932, 315; NZ 1928, 26; JBI 1987, 46 und OGH 7 Ob 647, 648/86; vgl. im Einzelnen Zankl, NZ 1985, 81). Da mangels Verfügung die Versicherungsleistung somit jeweils dem Versicherungsnehmer selbst zustehe (§ 168 VersVG), falle diese konsequenterweise nach Ableben desselben in die Verlassenschaft (§ 531 ABGB) und sei dort nach den Bestimmungen des Erbrechtes auf die

---

Erben aufzuteilen, ohne das jedoch ein direkter Anspruch auf die Versicherungsleistung zustehen würde.

Daher spreche auch der OGH in seiner Entscheidung 7 Ob 18/84 (veröffentlicht in NZ 1985, 81) aus, dass es sich bei der Lebensversicherung mit Begünstigung lediglich um einen Vertrag handeln würde, durch den einem Dritten Rechte verschafft werden sollten. Der Unterschied zum Vertrag zu Gunsten Dritter im Sinne des § 881 ABGB würde darin liegen, dass im Zweifel die Lebensversicherung dem Dritten gerade keinen direkten Anspruch verschaffe. Dies auch deshalb, weil eine einmal vorgesehene Begünstigung mangels gegenteiliger Anordnung des Versicherungsnehmers bis zum Eintritt des Versicherungsfalles stets geändert werden könne – und zwar gemäß § 552 ABGB auch durch letztwillige Erklärung. Da es also wesentlich vom Willen des Versicherungsnehmers abhänge, ob er einen Dritten begünstige und ihn somit einen direkten Anspruch hinsichtlich einer Versicherungsleistung verschaffe, könne nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei Lebensversicherungsverträgen a priori um Verträge zu Gunsten Dritter handle. Da § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 aber von Verträgen zu Gunsten Dritter spreche, somit als steuerrechtliche Vorschrift auf eine zivilrechtliche Umschreibung aufbaue, sei der verwendete Ausdruck auch im Steuerrecht in dem Sinn zu verstehen, wie er im Bereich der Teilrechtsordnung, dem der fragliche Begriff entnommen worden sei oder auf die verwiesen worden sei, gedeutet werde (vgl. dazu ÖStZ 1981, 226). Aus diesem Grund sei im konkreten Fall auch keine wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd BAO möglich und es greife die rein rechtliche Betrachtungsweise Platz. Mangels Vorliegens eines echten Vertrages zu Gunsten Dritter iSd ABGB sei somit einer steuerrechtlichen Anknüpfung dieses Sachverhaltes der Zugang verwehrt.

Solle die Behörde dennoch zum Ergebnis gelangen, dass in concreto eine dem Steuertatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 zu unterwerfende, die Berufungswerberin auf Grund von Lebensversicherungsverträgen zu Gunsten Dritter begünstigende Leistung vorliege, so werde vorweg der Eintritt einer iSd ErbStG 1955 unentgeltlich erlangten Bereicherung im Vermögen der Berufungswerberin auf Kosten des Erblassers, H.R., durch vorliegenden Erwerbsvorgang bestritten:

Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht werde grundsätzlich vom Bereicherungsprinzip beherrscht. Als steuerpflichtiger Erwerb gelte demnach nur eine Bereicherung des Erwerbers. Wie schon früher ausgeführt, wäre der am 9. Juni 1993 verstorbene Ehegatte der Berufungswerberin auf Grund seiner Erkrankung an Kinderlähmung sehr stark körperbehindert. Sein gesundheitlicher Zustand hätte sich insbesondere in den Jahren vor seinem Tod massiv verschlechtert und es wäre die Berufungswerberin dadurch zu einer Betreuung ihres Ehegatten angehalten gewesen. So hätte sie – von der körperlichen Pflege und dem seelischen Beistand abgesehen – sämtliche Besorgungen, wie Einkaufen,

Medikamente herbeiholen, aber auch Fahrten zu Ärzten und Krankenhäusern etc. unternehmen müssen. In diesem Zusammenhang solle nochmals darauf hingewiesen werden, dass sich die gemeinsame Ehewohnung in einer Wohnanlage im 3. Stock ohne Lift befunden hätte (daher auch wesentlich mühsamer und zeitaufwändiger).

Hier würde vertiefend ausgeführt werden, dass die Berufungswerberin auf Grund einer mündlichen, im Familienrecht nicht selten vorkommenden Vereinbarung iSd § 91 ABGB mit ihrem nunmehr verstorbenen Ehegatten (vgl. dazu Kerschner, Vereinbarungen der Ehegatten über die Gestaltung der ehelichen Lebensgemeinschaft, in Harrer/Zitta, Familie und Recht (1992) 391; OGH in JBI 1991, 714), die anfallenden Kosten der Pflege ihres Ehegatten sowie sämtliche Kosten der Haushaltsführung (somit auch die des Ehegatten) aus eigener Hand zu tragen gehabt habe, weshalb sie im Zeitpunkt des Todes ihres Ehegatten auch über keinerlei Ersparnisse mehr verfügt hätte. Dem Ehegatten wäre es daher möglich gewesen, ein relativ großes Sparvermögen anzulegen.

Da die genannten, von der Berufungswerberin zu Gunsten ihres Ehegatten geleisteten Tätigkeiten weit über die allgemeinen, im Familienrecht (§ 90 ABGB) begründeten, Beistandspflichten der Ehegatten zu einander hinausgereicht hätten (vgl. dazu Schwimann, ÖJZ 1976, 368; zu wirtschaftlichen Grenzen der Beistandspflicht siehe OGH in RdW 1986, 42; SZ 58/132), hätte dieser die Berufungswerberin als Bezugsberechtigte seiner abgeschlossenen Lebensversicherungen eingesetzt, um ihr so eine für ihre Hilfsdienste entsprechende, der Berufungswerberin aus den Bestimmungen des Familienrechts auch zustehende Gegenleistung zukommen zu lassen. Damit stehe aber außer Zweifel, dass die Berufungswerberin durch die Zuweisung der Versicherungssumme nach dem Ableben ihres Mannes nicht bereichert worden wäre, sondern dass ihr dadurch eine Entschädigung im Sinne einer Entlohnung für ihre langjährigen, ohne Barlohn geleisteten Tätigkeiten erbracht worden sei.

Aber selbst bei von der Berufungswerberin nicht eingeräumter Annahme des Vorliegens einer eingetretenen Bereicherung sei nach ständiger Rechtssprechung des VwGH bezüglich Subsumtion eines Sachverhaltes unter den Steuertatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 seitens der Steuerbehörde nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung des Erwerbes eingetreten sei, sondern auch, ob beim Zuwendenden der Bereicherungswille bestanden hätte (VwGH 21.5.1970, 11883/69; VwGH 26.1.1995, 89/16/0149).

Nicht relevant seien daher die begründenden Ausführungen der Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 1999, wonach die Witwe auch nach dem Ableben ihres Ehegatten den gesamten Unterhalt der Familie hätte bestreiten können, da sie dazu auch 12,5 Jahre vor dem Tod ihres Ehegatten in der Lage gewesen wäre. Zu prüfen würde vielmehr gewesen sein das Faktum, ob der nunmehrige Erblasser im Zeitpunkt des Einsetzens der Berufungswerberin als Begünstigter der Lebensversicherungen

(26. Juni 1990) mit dem Vorsatz gehandelt hätte, diese dadurch zu bereichern. Dabei sei nicht unbedingter Vorsatz notwendig, sondern genüge bloß das Handeln mit dolus eventualis, das heißt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejahe bzw. in Kauf nehme (VwGH 24.5.1991, 89/16/0068).

Der Bereicherungswille sei insbesondere dann ausgeschlossen, wenn der Erblasser die Einsetzung in der Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung dem Begünstigten den anständigen und angemessenen Unterhalt nach dessen Tode zu sichern, vornehme (VwGH verstärkter Senat 4.2.1965, 607/64, Sammlung Nr. 3219/F; vgl. auch Entscheidung vom 8.11.1977, 1168/77; 25.1.1995, 89/16/0149; Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuerkommentar, Rz. 53 zu § 2).

Wie schon ausgeführt, wäre im Zeitpunkt der Begünstigung (26. Juni 1990) überhaupt nicht absehbar gewesen, wie lange die Berufungswerberin wegen der Pflege ihres Mannes noch berufstätig hätte sein können. Sobald sie neben der Pflege ihren Beruf nicht mehr ausüben hätte können, würde sie daher ausschließlich vom Einkommen ihres schwer kranken Mannes abhängig gewesen sei und folglich nach seinem Ableben vor dem Problem gestanden, auf Grund ihres Alters und der längerfristigen Abstinenz vom Arbeitsplatz nur sehr schwer wiederum eine neue Arbeit zu finden. Somit hätten auch die Tatsachen, dass die Berufungswerberin nach dem Tode ihres Mannes einkommenslos gewesen sein würde, sowie dass noch zwei unversorgte, in Ausbildung stehende Kinder aus vorangehender Ehe vorhanden gewesen wären, H.R. zusätzlich dazu bewogen hätten, die Berufungswerberin zwecks Absicherung ihres Unterhaltes im Falle seines Ablebens als bezugsberechtigte Person seiner Lebensversicherungen einzusetzen, sodass diesfalls der Unterhalt für die Berufungswerberin und ihre unversorgten Kinder doch halbwegs gewährleistet hätten werden können.

Bezüglich Unterhaltsbemessung hinsichtlich § 796 ABGB sei in gleicher Weise wie bei Bemessung während aufrechter Ehe nach den Bestimmungen des § 94 ABGB vorzugehen: Bei einem ebenfalls verdienenden Ehegatten werde der so genannte Unterhaltsergänzungsanspruch mit 40 % vom gemeinsamen Nettoeinkommen abzüglich des eigenen Einkommens bemessen (OGH in SZ 64/135). Konkret ergebe das folgenden jährlichen Unterhaltsergänzungsanspruch (1991) der Berufungswerberin:

Pension Ehegatte netto (15.000,00 S x 14)	210.000,00 S	
Entnahmen aus KG (60.000,00 S x 12)	<u>720.000,00 S</u>	930.000,00 S
Nichtselbständige Arbeit Bw.	467.000,00 S	
Einkünfte aus Kapitalvermögen	88.000,00 S	

Einkünfte aus Vermietung/Verpachtung	<u>25.000,00 S</u>	
	580.000,00 S	
Abzüglich ESt-Belastung	<u>-168.000,00 S</u>	412.000,00 S
		1.342.000,00 S
Davon 40 %		536.800,00 S
Abzüglich eigenes Einkommen Bw.		<u>-412.000,00 S</u>
<b>Jährlicher Unterhalt rund</b>		<b>125.000,00 S</b>

Nehme man eine Kapitalisierung dieses Betrages bei einer Lebenserwartung der Berufungswerberin von beispielsweise nur 75 Jahren vor, so stehe die Höhe des dabei resultierenden Betrages mit jener der Zuwendung keinesfalls in einem Verhältnis, müsse doch berücksichtigt werden, dass sich im Zuwendungsbetrag auch die Gegenleistung für geleistete Hilfsdienste während der langjährigen Krankheit von H.R. befindet (vgl. vorhergehende Ausführungen).

All diese Fakten würden ergeben, dass der Zuwendende gewiss nicht mit Bereicherungswillen gehandelt habe, da dieser nur der sonst nicht gesicherten Unterhalt der Berufungswerberin für den Zeit nach seinem Tode sicher stellen hätte wollen, er also auch aus seiner moralischen Verpflichtung (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064) heraus gehandelt habe. Keinesfalls wollte dieser dadurch eine Bereicherung der Berufungswerberin in Kauf nehmen. Auf Grund seiner Lebenssituation und der vorangehend angeführten Tatsachen hätte er eine solche niemals ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, womit im Zeitpunkt der Begünstigung nicht einmal dolus eventualis vorgelegen wäre.

Diese Ausführungen würden aber auch mit dem Zweck einer Lebensversicherung korrespondieren, deren ratio nicht eine Bereicherung, sondern die Versorgung von Witwen und Waisen sei (bereits JBI 1932, 315, vgl. auch NZ 1988, 332, vgl. dazu auch Zankl, Lebensversicherung und Nachlass, in: NZ 1985, 81).

Mangels Vorliegens eines entsprechenden Bereicherungsvorsatzes sei eine Besteuerung des konkreten Sachverhaltes auch unter diesem Aspekt betrachtet nicht zulässig und werde nochmals beantragt, dass die erhaltene Versicherungssumme aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werde.

Beigelegt wurden zwei Original-Bankbelege. Zum Einen ein Einzahlungsbeleg über 500.000,00 S vom Konto der Frau Bw. auf das Konto es H.R. vom 2. Juli 1990. Zum Anderen ein Bareinzahlungsbeleg über 500.000,00 S auf das Konto der Bw. vom 2. Juli 1990.

Mit Schreiben vom 20. April 2005 wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2005 wurde durch die Berufungswerberin der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2005 wurde durch die Amtspartei folgende Stellungnahme abgegeben:

Mit Schreiben vom 20. Dezember 1993 hätte Frau Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in L. mitgeteilt, dass sie von ihrem verstorbenen Ehegatten am 3. Mai 1993 und am 4. Juli 1990 Schenkungen erhalten habe. Darüber hinaus hätte sie nach dem Ableben von der W.A. aus einer Lebensversicherung den Betrag von 1.088.912,00 S ausbezahlt erhalten.

Im Verlassenschaftsverfahren sei am 18. November 1994 zwischen dem erblichen Sohn C.R. und Frau Bw. ein Vergleich abgeschlossen worden. Frau Bw. hätte aus dem Titel von Schenkungen seitens Herrn H.R. an Frau Bw. einen Betrag in Höhe von 940.000,00 S an C.R. zu bezahlen gehabt. Dieser Betrag sei als Schenkungspflichtteil des C.R. bei der Berechnung der Schenkungssteuer für den Erwerb durch Frau Bw. abzuziehen. Die Kosten für die Beratung in Höhe von 67.656,00 S könnten bei der Berechnung der Schenkungssteuer nicht abgezogen werden, da es sich nicht um Kosten eines wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreits handle (§ 20 Abs. 4 Z 4 ErbStG 1955).

Eine Ausscheidung des Betrages von 500.000,00 S (Schenkung eines Barbetrages zum Erwerb der Eigentumswohnung des Erblassers im Jahre 1990) könne nicht erfolgen, da die Schenkung tatsächlich ausgeführt worden sei. Der Kaufpreis hätte laut Kaufvertrag für die Wohnung 450.000,00 S und für das Inventar 50.000,00 S betragen. Der Ansatz des Einheitswertes der 1990 erworbenen Eigentumswohnung sei nicht möglich. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten.

Der von der Berufungswerberin begehrte Abzug von Kosten für die Haushaltsführung in Höhe von 1.800.000,00 S (durchschnittlich 12.000,00 S für 150 Monate) sei nicht anzuerkennen. Es seien keine Nachweise erbracht oder entsprechende Vereinbarungen vorgelegt worden. Die Verehelichung von Frau Bw. mit Herrn H.R. sei am 23. Juni 1990 erfolgt. Ab diesem Zeitpunkt bestehe grundsätzlich Mitwirkungspflicht beider Ehegatten an der gemeinsamen Haushaltsführung.

Mit dem Ableben des Herrn H.R. hätte Frau Bw. einen Versicherungserlös der W.A. in Höhe von 1.088.912,00 S ausbezahlt erhalten. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 gelte 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 gemacht werde.

Der Einwand der Berufungswerberin, mit der Änderung der Versicherungsverträge am 16. Juli 1990 bzw. 18. Juli 1990 in Hinblick auf die Bezugsberechtigung von Frau Bw. hätte Herr H.R. den Unterhalt von Frau Bw. sicherstellen wollen, ginge ins Leere. Frau Bw. hätte zu diesem Zeitpunkt ein wesentlich höheres Einkommen als Herr H.R. gehabt und daher auch keinen Unterhaltsanspruch.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2005 wurde obige Stellungnahme der Berufungswerberin zur Gegenäußerung zugestellt. Von einer solchen wurde jedoch Abstand genommen.

Am 7. Juli 2005 hat ein Erörterungstermin unter Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin und der Vertreterin der Amtspartei stattgefunden, dessen Inhalt wie folgt zusammengefasst werden kann:

Im Hinblick auf die Anrechnung von 1,800.000,00 S Kosten der Haushaltsführung im Schenkungssteuerverfahren wurde der Parteienvertreter darauf hingewiesen, dass § 21 ErbStG 1955 lediglich eine Anrechnung von bis zu drei Jahren zulassen würde.

Daraufhin wurde von diesem eine Einschränkung auf drei Jahre verneint, der Zeitraum von 12,5 Jahren laut Berufungsschrift würde aufrecht bleiben.

Die ausbezahlte Versicherungssumme in Höhe von 1,088.912,00 S wurde durch die Berufungswerberin als Gegenleistung für Hilfsdienste, die weit über die Beistandspflicht des ABGB hinausreichen, qualifiziert. Auf die Frage, welche Leistungen, wann und in welchem Ausmaß erbracht worden seien, wurde vom Parteienvertreter wie folgt ausgeführt:

Grundsätzlich seien es Leistungen gewesen, die im Zusammenhang mit der Krankheit des Gatten der Berufungswerberin gestanden wären, somit Pflegeleistungen in einem Zeitraum von etwa drei Jahren vor dessen Tod. Das Ausmaß würde schwer zu beurteilen sein, etwa Arzt-, Krankenhausfahrten und Besorgungen. Alle Dinge, die notwendig seien, wenn jemand nicht mehr mobil sei.

Im Hinblick auf die geltend gemachten Beratungskosten stimmten beide Vertreter überein, dass eine Aufteilung je zur Hälfte in Kosten des Verlassenschaftsverfahrens und Kosten des Strafverfahrens gerechtfertigt sein würde. Die Teilung würde sich sowohl auf die Rechtsanwaltskosten, als auch auf die Steuerberatungskosten beziehen.

Vom Parteienvertreter wurde ausgeführt, dass das Einkommen des Gatten sehr wohl höher gewesen sein würde, als das der Berufungswerberin, da Entnahmen aus der KG vorgelegen wären.

Von der Vertreterin der Amtspartei wurde im Gegensatz dazu eingebracht, dass die Berufungswerberin selbst über ein genügend hohes Einkommen bzw. ausreichende Mittel verfügt hätte, im Jahr 1991 sei etwa eine Liegenschaft um circa 1,6 Mio S angeschafft worden, die darauf folgenden Baukosten für das Haus hätten circa 4,5 Mio S betragen. Ihrer Ansicht nach hätte der Gatte keine Pflicht gehabt, für den Unterhalt der Berufungswerberin zu sorgen.

Weiters wurde vom Parteienvertreter ausgeführt, dass der Erblasser sehr schnell verstorben

sei, eher unerwartet zum damaligen Zeitpunkt. Man würde damit gerechnet haben, dass er ein "richtiger" Pflegefall werden würde, was nicht eingetreten sei.

Festgestellt wurde weiters von den Vertretern übereinstimmend, dass der Erblasser im Jahr 1990 aus seiner Firma ausgeschieden sei und seither monatliche Zahlungen bezogen hätte.

Verwiesen wird zusätzlich auf den Sachverhalt laut Berufungsentscheidung RV/0500-L/02 betreffend Erbschaftssteuerbescheid an die Berufungswerberin mit identem Abfertigungsdatum.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Bargeldzuwendung in Höhe von 500.000,00 S**

Für die steuerrechtliche Beurteilung schuldrechtlicher Verträge zwischen nahen Angehörigen im Sinne der ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa 1.9.1999, 98/16/0400) muss die Vereinbarung folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben,
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein.

Die Vereinbarung über den Verkauf bzw. die Schenkung der gegenständlichen Wohnung bzw. die Schenkung oder Nichtschenkung der 500.000,00 S wurde schriftlich nicht im Sinne der Berufungsschrift verfasst. Im Gegenteil, es wurde ein Kaufvertrag die Wohnung betreffend abgeschlossen.

Nach Außen zum Ausdruck kamen somit vordergründig der Kaufvertrag vom 27. Juni 1990, die Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993 (in der nicht die Wohnung, sondern die 500.000,00 S als Geschenk angegeben wurden) und auch die Ausführungen in der Verhandlungsschrift zur Verlassenschaftsabhandlung vom 18. November 1994, in der auf die obige Schenkungssteuererklärung verwiesen worden ist.

Der im Zuge dieser Verhandlung abgeschlossene Vergleich basiert auf den Schenkungen laut dieser Erklärung. Laut Angaben der Berufungswerberin in der Berufungsschrift sei der Wert der Wohnung jedoch wesentlich höher als 500.000,00 S gewesen. Bei Offenlegung einer Schenkung der Wohnung würde demnach naheliegenderweise die zu zahlende Vergleichssumme für die Berufungswerberin höher gewesen sein. Der Einwand, es würde die behauptete Konstruktion deshalb gewählt worden sein, um eine Schenkungsanfechtung zu verhindern, tritt folglich in den Hintergrund. Unterstellt werden kann auch eine Minderung der potentiell im Verlassenschafts- bzw. Pflichtteilsanrechnungsverfahren zu bezahlenden Vergleichssumme.

Abgesehen davon, dass keinerlei schriftliche Aufzeichnungen oder Vereinbarungen die

Ausführungen in der Berufungsschrift untermauern, und somit der Angehörigenvertrag jedenfalls nicht ausreichend nach außen in Erscheinung getreten ist, ist auch dessen behaupteter Inhalt keineswegs eindeutig. Aus welchem Grund – angegeben wurde die Gefahr der Schenkungsanfechtung – der Inhalt nicht klar und eindeutig zu identifizieren ist, ist jedoch nicht relevant.

Da jedenfalls vom Fehlen der ersten beiden Voraussetzungen auszugehen ist, kann dahingestellt bleiben, ob es sich um eine fremdübliche Vereinbarung handelt.

Der von der Berufungswerberin behauptete Inhalt der Abmachung wird folglich steuerrechtlich nicht als gegeben angesehen.

Zudem hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.9.1999, 98/16/0401, ausgeführt, dass eine mittelbare Grundstücksschenkung voraussetzt, dass der Geschenknehmer im Verhältnis zum Geschenkgeber nicht über das ihm übergebene Geld, sondern erst über das Grundstück verfügen kann. Wird eine Zuwendung zur Tilgung des gestundeten Kaufpreises nach der Übergabe der Liegenschaft erbracht, so liegt eine mittelbare Grundstücksschenkung jedenfalls nicht vor.

Im vorliegenden Fall wurde die Wohnung laut Vertrag mit Unterzeichnung dessen am 27. Juni 1990 übergeben. Auch die Einnahmen und Ausgaben diese betreffend sind bereits ab 1. Juli 1990 der Berufungswerberin zugerechnet worden.

Von der Berufungswerberin wurde zwar ausgeführt, dass im Rahmen eines Fruchtgenussrechtes abweichende Vereinbarungen getroffen werden könnten, hat aber das Vorliegen einer solchen nicht behauptet. Der Senat geht daher davon aus, dass der vorliegende Vertrag im Hinblick auf die Übergabe erfüllt worden ist.

Durch die Übergabe des Kaufpreises erst am 2. Juli 1990 – Übergabe der Wohnung am 27. Juni 1990 – ist nach obiger Judikatur das Vorliegen einer mittelbaren Grundstücksschenkung ausgeschlossen.

Entgegen der oben zitierten VwGH-Judikatur geht der BFH in seinem Urteil vom 10.11.2004, II R 44/02, davon aus, dass nicht Voraussetzung ist, dass dem Geschenknehmer vor der Übernahme der Liegenschaft das Geld überlassen worden ist. Hier jedoch wird vorausgesetzt, dass der Geldbetrag vor dem Erwerb des Grundstückes vom Geschenkgeber zugesagt worden ist.

Im gegenständlichen Fall konnte jedoch durch die Berufungswerberin diese Zusage zum vorgesehenen Zeitpunkt weder bewiesen, noch glaubhaft gemacht werden. Hingewiesen wird diesbezüglich auch auf die unterschiedlichen zu Tage tretenden Ausformungen der Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und ihrem Gatten. Dass eindeutig die Absicht des Gatten bestanden hätte, die Wohnung zu schenken, kann dem Sachverhalt nicht entnommen werden.

Vom Vorliegen einer mittelbaren Grundstücksschenkung ist folglich nicht auszugehen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

### Anrechnung Geld für Haushaltsführung 1.800.000,00 S

Die Berufungswerberin stützt sich auf § 20 Abs. 4 iVm § 21 ErbStG 1955 als rechtliche Grundlage für die Anrechnung von 1.800.000,00 S Kosten für Haushaltsführung.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch 21.12.1992, 89/16/0147) ist § 21 ErbStG 1955 jedoch nur bei Erwerben von Todes wegen anwendbar.

Da es sich im vorliegenden Fall unstrittigerweise um Schenkungen unter Lebenden handelt, ist eine Anrechnung aus diesem Titel nicht möglich.

Grundsätzlich ist zusätzlich Folgendes anzumerken:

Die geltend gemachten 12.000,00 S Kosten der Haushaltsführung pro Monat konnten von der Berufungswerberin in keiner Weise nachgewiesen werden. Es wurde lediglich ausgeführt, dass es sich um Kosten des täglichen Bedarfs handeln würde wie Lebensmittel, Hygiene- und Toilettartikel und Waschmittel.

Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens hat sich ergeben, dass die Ehegatten über getrennte Wohnsitze verfügt haben, die Kosten und Betriebskosten wurden vom Ehegatten bzw. der Berufungswerberin jeweils für ihren Wohnsitz selbst entrichtet.

Die Tragung der Kosten der Haushaltsführung – sofern man eine solche im gegenständlichen Fall als erwiesen ansehen würde – fällt unter die allgemeine eheliche Beistandspflicht gemäß § 90 ABGB und begründet daher keinen Anspruch auf Entgelt (VwGH 9.10.1991, 90/13/0012, OGH 19.5.1994, 2 Ob 533/94). Sie kann somit keine Gegenleistung für die getätigten Schenkungen sein und auch den Bereicherungswillen des verstorbenen Ehegatten nicht ausschließen.

Da die Berufungswerberin mit ihrem Gatten die Ehe am 23. Juni 1990 geschlossen hat, fällt ein Großteil der Jahre, für die Kosten der Haushaltsführung geltend gemacht werden, in die Zeit vor Eheschließung.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 4.12.2003, 2003/16/0097, ausgeführt, dass es zum Wesen einer Lebensgemeinschaft gehört, dass beide Lebensgefährten ihre ganze Kraft einsetzen, um einander beizustehen, und sie jedenfalls auch die Obsorge an den Tag legen, wie sie Ehegatten durch Gesetz auferlegt ist. Die Besorgung des Haushaltes kann daher keine Gegenleistung in dem Sinne darstellen, dass die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung ausgeschlossen wird.

Im gegenständlichen Fall könnte es sich auch nicht um eine Schenkung iSd § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 handeln, sondern um eine freigiebige Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955.

Eine solche liegt vor, wenn die Zuwendung unter Lebenden erfolgt, der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist und der Zuwendende den einseitigen Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern.

Hier muss zwar beim Zuwendenden der Wille zu bereichern vorhanden sein, dieser muss aber kein unbedingter sein. Es ist ausreichend, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt. Zusätzlich wird bei Zuwendungen an Angehörige die Annahme eines Bereicherungswillens als gerechtfertigt angesehen, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (siehe auch VwGH 12.7.1990, 89/16/0088).

Sämtliche obigen Tatbestandsvoraussetzungen sind erfüllt – wie oben ausgeführt kann sowohl die Bereicherung, als auch der Bereicherungswille auf Grund der Argumentation der Berufungswerberin nicht ausgeschlossen werden.

Es kann dahingestellt bleiben, ob eine Schenkung (und somit das Bewusstsein der Berufungswerberin, bereichert zu werden) oder eine freigiebige Zuwendung als gegeben angesehen wird.

Es besteht jedenfalls Steuerpflicht nach Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, eine Anrechnung von Kosten kann nicht erfolgen, weshalb in dieser Frage die Berufung abzuweisen war.

#### Vergleichssumme und Beratungskosten in Höhe von 1.007.656,00 S

Laut Aktenlage hat sich die Berufungswerberin im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens ihres Erbrechtes entschlagen, unter Inanspruchnahme des Pflichtteiles und des großen ehelichen Voraus.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen auch ein solcher auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Die Ausführungen der Berufungswerberin, es würde kein Erwerb von Todes wegen vorliegen, gehen daher ins Leere.

Vielmehr liegen zwei grundsätzlich getrennte Sachverhalte und somit auch Erwerbe vor: Die im vorliegenden Verfahren gegenständlichen Schenkungen, sowie der Erwerb von Todes wegen laut Verlassenschaftsabhandlung. Unstrittig ist weiters, dass die Berufungswerberin nach dem Tod ihres Gatten auf Grund von zu ihren Gunsten abgeschlossenen Lebensversicherungen 1.088.912,00 S erhalten hat.

Gemäß § 951 ABGB kann der verkürzte Noterbe vom Beschenkten die Herausgabe des Geschenkes zur Deckung des Fehlbetrages verlangen, wenn bei Bestimmung des Pflichtteiles Schenkungen in Anschlag gebracht werden (§785), der Nachlass aber zu dessen Deckung nicht ausreicht. Nach Abs. 2 leg cit haftet der Beschenkte – sofern er selbst pflichtteilsberechtigt ist – dem Anderen nur soweit, als er in Folge der Schenkung mehr als den ihm bei Einrechnung der Schenkungen gebührenden Pflichtteil erhalten würde.

Nach § 785 Abs. 1 ABGB sind auf Verlangen eines pflichtteilsberechtigten Kindes oder des pflichtteilsberechtigten Ehegatten bei der Berechnung des Nachlasses Schenkungen des Erblassers in Anschlag zu bringen.

Sowohl in der Verhandlungsschrift zur Verlassenschaftsabhandlung, als auch in diversen Schriftsätze der Berufungswerberin wurde auf das Pflichtteilsergänzungsverfahren gemäß § 785 ABGB verweisen.

Nach Rummel, Kommentar zum ABGB, § 785, Rz 24, ist eine Klage auf Herausgabe des Geschenkes nur dann möglich, wenn der Nachlass nicht zur Deckung der Ausgleichssumme ausreicht (siehe auch Rummel, Kommentar zum ABGB, § 785, Rz 27).

Das Klagebegehren hätte auf Zahlung des Ausfalls am Pflichtteil bei Exekution in die geschenkte Sache zu lauten (Rummel, Kommentar zum ABGB, § 951 Rz 3). Es handelt sich bei der Pflichtteilsergänzung wegen Schenkung um einen Geldanspruch (OGH 10.7.2003, 6 Ob 109/03b).

Im gegenständlichen Fall wurde eine Vergleichssumme in Höhe von 940.000,00 S entrichtet. Auf Grund des oben angeführten Sachverhaltes ist dieser Betrag gedeckt durch die ausbezahlten Lebensversicherungen.

Zudem ist keine Klage auf Herausgabe des Geschenkes aktenkundig – die vergleichsweise Einigung im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung lautet auf Zahlung eines Geldbetrages als Ausgleich für die noch zu Lebzeiten des Erblassers an die Berufungswerberin erfolgten Schenkungen.

Der Erwerb auf Grund der Schenkungen unter Lebenden wurde daher durch die Zahlung der Vergleichssumme weder rückgängig gemacht, noch liegt eine Herausgabe des Geschenkes vor.

Vielmehr mindert die Zahlung der Vergleichssumme lediglich den Erwerb von Todes wegen und ist folglich bei Berechnung der Erbschaftssteuer auf Grundlage der Verlassenschaftsabhandlung in Abzug zu bringen.

Ebenso verhält es sich mit den geltend gemachten Beratungskosten (Kosten des Verlassenschaftsverfahrens und Kosten des Strafverfahrens) – auch diese können nur im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens geltend gemacht werden. Ein Zusammenhang mit den Erwerben auf Grund der Schenkungen zu Lebzeiten des Gatten konnte nicht glaubhaft gemacht werden.

Auch in diesem Punkt war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. Juli 2005