



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1189-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der D. Bw., inV, vertreten durch Fiebinger, Polak, Leon & Partner Rechtsanwälte GmbH, 1060 Wien, Am Getreidemarkt 1, gegen den

1. Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. Februar 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO, ErfNr. S1, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben, der angefochtene Bescheid aufgehoben und dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gegen den Ablauf der Berufungsfrist wird stattgegeben.

2. Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. November 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

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

In der Sache geht es um die Frage, ob es sich bei der vererbten Leibrentenversicherung um einen nicht erbschaftssteuerbaren Unterhalt handelt

Verfahrensablauf

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

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

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

- das Eigentum an der Einrichtung des Hauses in der Hinterbrühl
- den ideellen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ S3 Grundbuch S4

und darüber hinaus

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

- Ablebensversicherung

(Pkt. IV.2.) des Testamento: „*bei der S5-AG, Wien, habe ich* zur Pol.Nr. S6 eine Lebens-(Renten-)versicherung abgeschlossen, aus der nach meinem Tod *meine Frau Desiree eine lebenslängliche Monatsrente erhält und für den Fall, dass auch meine Frau verstirbt, meine Söhne bis 1.2.2010 zu jeweils gleichen Teilen eine Rente in derselben Höhe erhalten.*“

Im Erbenübereinkommen wurde vereinbart, die Liegenschaften EZ S3 Grundbuch s7 h und EZ S8 Grundbuch S9 zu verkaufen, um die Nachlassschulden zu decken.

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

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

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

Dieses Versäumnis sei unvorhersehbar, unabwendbar und unverschuldet. Die Sekretariatsleiterin sei über 20 Jahren in Rechtsanwaltskanzleien beschäftigt und habe die Kanzleileitung mit sämtlichen damit verbundenen Agenden wie Terminverwaltung, Fristevideenz etc. wahrgenommen. Seit 1. Mai 2006 arbeite sie in der Kanzlei des Vertreters der Bw. Am Beginn des Dienstverhältnisses habe sich der Vertreter durch entsprechende Kontrollen davon überzeugt, dass die Sekretariatsleiterin über die erforderlichen Kenntnisse,

Fähigkeiten und insbesondere Verlässlichkeit verfüge, um Fristen einzuhalten. Ein derartiges Fristversäumnis sei ihr in ihrer gesamten Tätigkeit noch nicht unterlaufen. Sie könne selbst nicht erklären, wie ihr dieser Fehler unterlaufen konnte.

Dazu gab die Sekretariatsleiterin eine eidesstättige Erklärung ab.

Mit Bescheid vom 21. Februar 2007 wies das Finanzamt den „Wiedereinsetzungsantrag betreffend Erwerb von Todes wegen nach B , verst. am 29.11.2005“ ab. In der Begründung zitierte das Finanzamt die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein einem Parteienvertreter widerfahrenes Ereignis nur dann einen Wiedereinsetzungsgrund für die Partei darstelle, wenn dieses Ereignis für den Parteienvertreter selbst unvorhergesehen oder unabwendbar war und es sich dabei höchstens um einen minderen Grad des Versehens handle. Dementsprechend sei nicht ausgeführt worden, ob der Parteienvertreter wirksame Kontrollsysteme vorgesehen habe, die im Falle des Versagens eines Mitarbeiters geeignet seien, Fristversäumungen auszuschließen, zumal diese Mitarbeiterin erst seit einigen Monaten in der Kanzlei tätig war.

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

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

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

Weitere Vorbringen

Zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 18. September 2007 stimmte das Finanzamt am 8. Oktober 2007 der beabsichtigten Erledigung zu. Die Bw. gab dazu keine Stellungnahme ab, sondern ersuchte mit Schreiben vom 24. Oktober 2007 um Anberaumung eines Erörterungsgesprächs und Ladung des Vaters des Parteienvertreters, VaterB1 als Zeugen.

Der Parteienvertreter erstattete im Erörterungsgespräch zur Sache selbst ein weiters Vorbringen: dass die Rentenversicherung vom Erblasser als reine Unterhaltsvorsorge für seine

Frau ohne jeglichen Bereicherungswillen gedacht war und auch tatsächlich nach seinem Tod zur Bedeckung eines Unterhaltes der auf ein Leben in einem Pensionistenheim beschränkt sei und keineswegs dem weitaus aufwändigeren Lebensstandard des Ehepaars entspricht, notwendig ist. Der Parteienvertreter wies darauf hin, dass im konkreten Fall durch die Rente unter Berücksichtigung des sonstigen Einkommens der Bw. keineswegs für die Aufrechterhaltung eines den bisherigen Lebensverhältnissen gemeinsam mit dem Verstorbenen entsprechenden Lebensstandard gesorgt ist, sodass eine Bereicherung schon denkunmöglich vorliegen kann, da die Bw. selbst empfindliche Einschränkungen in ihrer Lebensführung hinnehmen muss. Darüber hinaus gebühre der Bw. gegenüber ihrem Mann gem. § 796 ABGB jedenfalls der mangelnde anständige Unterhalt. Mit der streitgegenständlichen Rentenversicherung hat der Verstorbene schon zu Lebzeiten für diesen anständigen gesetzlichen Unterhalt der Bw. gesorgt, sodass durch die Erfüllung dieser moralischen Verpflichtung ein Bereicherungswille beim Verstorbenen auszuschließen ist. Nach § 796 ABGB richtet sich der gesetzliche Unterhaltsanspruch nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten. Nachdem im konkreten Fall mit der Regelung der Rentenversicherung auch unter Berücksichtigung der sonstigen Einkünfte keineswegs der bisherige Lebensstandard weitergeführt werden kann, gehe die Rentenversicherung keinesfalls über den gesetzlichen Unterhaltsanspruch hinaus.

Beweis wurde erhoben

durch Vernehmung des Parteienvertreters B1 am 2. August und am 5. September 2007,
durch Einsicht und in die vom Parteienvertreter vorgelegten Auszüge, Kopien und Ausdrucke aus den Büchern und Computersoftwares betreffend Termin- und Fristenüberwachung in der Anwaltskanzlei,
durch den Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 18. September 2007 an die Bw. und an das Finanzamt,
durch Erörterungsgespräch vom 23. Jänner 2008,
durch Zeugeneinvernahme von VaterB1 am 23. Jänner 2008,
durch Einsicht in den Einkommensteuerakt der Bw. StNr. S10, und in den Verlassenschaftsakt nach B , gest. 20.11.2005 des Bezirksgericht MS11, in die von der Bw. dem UFS überreichten Belege des Seniorenheimes S12 und der Zürich Kosmos Versicherung.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

- 1.) Zum Wiedereinsetzungsantrag

1.1.) Das Terminüberwachungssystem in der Kanzlei des Parteienvertreters

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

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

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

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

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

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

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

1.2.) Ablauf der Ereignisse

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

B1 gab anlässlich der Besprechung der Tagespost seiner Partnersekretärin B2 den Auftrag, die Berufungsfrist zu kalendrieren. Diesem Auftrag kam sie durch händischen Eintrag im (zentralen) Kanzleikalender nach: „Berufung gg Erbschaftssteuerbescheide Bw. (4x) S13 /Verlass“ mit dem Hinweis CL als zuständiger Sachbearbeiter“ im Abschnitt Dezember 2006, Donnerstag, 21. S13 /Verlass ist die Aktenzahl. Die Eintragung im Kalender wird auch am zu bekämpfenden Bescheid neben dem Eingangsstempel mit dem Vermerk „*Termin Berufung fix*“ vermerkt. Der in Streit gezogene Erbschaftssteuerbescheid trägt den Stempel der Rechtsanwaltskanzlei „Eingelangt 21. Nov. 2006“. Daneben ist ein kaum leserlicher händischer Vermerk angebracht „21.12.Berufung fix“.

Zusätzlich zu dieser zentralen Terminerfassung wurde im Partnersekretariat der Termin im Advokat-System erfasst. Im elektronischen Akt S13/Verlass ist in der Zeile Termin 21.12.2006 eingetragen: „Berufung gg Erbschaftssteuerbescheide v 17.11.2006 (4x)“, sowie unter Memo „Frist Berufung“. Am 27.12.2006 ist als weiterer Termin die Fälligkeit der Zahlung der Erbschaftssteuer eingetragen. Aus dem Advokat-System ist als Leistung und unter der Rubrik „Memo“ ersichtlich, dass am 21.12.2006 noch ein Telefonat mit SohnA1, der die Berufung für seine Mutter frei gab, erfolgte. Aus dem Vermerk „von JUT“ ist ersichtlich, dass der Eintrag von B2 gemacht wurde. Als „Termin für SB CL“ heißt, der Termin wurde für den Sachbearbeiter B1 eingetragen. Mit diesen Eintragungen ist abgesichert, dass auch im Verhinderungsfall die Terminliste von jedermann für B1 abgerufen und ausgedruckt werden kann.

Im gegenständlichen Fall hat der Parteienvertreter gleich nach Erhalt der Erbschaftssteuerbescheide den auf öffentliches Recht spezialisierten Konzipienten B3, mit der Überprüfung beauftragt, der das tat und umgehendst vorschlug, ein Rechtsmittel einzulegen. Über Auftrag des Parteienvertreters erstellte er einen Entwurf der Berufung, der mit Schreiben

vom 12.12. 2006 (E-Mail) an die Mandanten zur Freigabe unter Hinweis auf das Fristende 21.12. übermittelt wurde.

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

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

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

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

Der Parteienvertreter gab an, dass am nächsten Tag über sein Befragen Frau B2 erschrocken ist. Sie realisierte entsetzt und gestand, den Auftrag nicht ausgeführt zu haben. Frau B2 ist psychisch zusammengebrochen, weil ihr das noch nie passiert ist und sie sich ja der Bedeutung von vornherein bewusst war. Erklärung oder Begründung konnte sie ihm keine geben. Im Erörterungsgespräch betonte der Parteienvertreter, er könne sich an zwei weitere

Male erinnern, dass er seine Sekretariatsleiterin beauftragt habe, ein Schriftstück noch am Abend zur Post zu bringen und beide Male wurde dies anstandslos von Frau B2 erledigt.

2.) Zur Erbschaftssteuersache

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

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

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

2.2.) Bereicherungsabsicht des Erblassers?

Der Parteienvertreter wurde im Testament als Testamentsvollstrecker genannt, da die Familien langjährig seit Generationen in geschäftsfreundlicher Beziehung stehen. Anlässlich eines Gesprächs mit seinem Vater teilte dieser dem Parteienvertreter mit, dass er sich daran erinnern könne, dass der Erblasser diese Versicherung über sein Anraten als Unterhaltsvorsorge für seine Frau nach seinem eigenen Tod abgeschlossen hätte. Das war deshalb so wesentlich, weil die begründete Annahme bestand, dass nach Abdeckung der Verlassenschaftsverbindlichkeiten kein ausreichendes Vermögen mehr vorhanden sein wird, um Frau und drei Söhne zu versorgen. Der Parteienvertreter selbst ergänzte im Erörterungsgespräch, dass die finanzielle Situation der Familie angespannt sei, weil darüber hinaus die Bw. dem ältesten Sohn gegenüber infolge dessen psychischer Erkrankung noch „unterhaltpflichtig“ sei. Zweck der Versicherung war die Abdeckung der monatlichen Kosten des Seniorenheimes (S12), deren Kosten jetzt auch tatsächlich durch die Versicherungszahlungen mehr oder weniger gerade abgedeckt werden können.

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

„Ich war mit dem Erblasser seit Jugend auf befreundet und habe ihn seit Jahrzehnten anwaltlich betreut. Diese Ablebensversicherung ist keine Ablebensversicherung, sondern eine Rentenversicherung, in der die Bw. Mitversicherte ist. In dieser Position hat sie einen von der Erbschaft und dem Verlassenschaftsverfahren unabhängigen, persönlichen und direkten Leistungsanspruch gegenüber der Versicherung. Dieser Anspruch ist lediglich betagt vom Ableben des mitversicherten Mannes, ist aber zivilrechtlich kein Teil der Erbschaft nach dem verstorbenen. Die Anführung im Testament hat ausschließlich informativen, nicht aber materiellen Charakter. Diese rechtliche Situation ist auch das Ziel des Abschlusses gerade dieser Versicherung gewesen. Es sollte sichergestellt sein, dass Gläubiger der Verlassenschaft nicht auf die der Witwe zufließende Rente greifen konnten. Ich habe selbst die Verhandlungen zum Abschluss der Versicherung geführt. Angesichts des Lebensaufwandes des Verstorbenen, der schon durch Jahre hindurch nur zu Lasten der Vermögenswerte aufrecht erhalten werden konnte – es begann bereits etwa in den 70iger Jahren mit dem Verkauf des Familienbesitzes in Oberösterreich – war das Anliegen des Verstorbenen, durch Verwertung des ihm von dritter Seite zugekommenen Abfertigungsbetrages von ÖS 5.000.000,00 eine entsprechende Sicherstellung der Grundbedürfnisse seiner Frau für den Fall seines Todes zu erzielen. Es war völlig klar, dass es angesichts der Vermögens- und Einkommenslage von Frau Bw. dieser unmöglich sein wird, nach dem Tod ihres Mannes, den von diesem gepflogenen und weitgehend fremdfinanzierten Lebensstil aufrecht zu erhalten.“

Frage des PV: „Konnte man zum Zeitpunkt des Abschlusses der Versicherung schon absehen, dass nach dem Tod des Erblassers nichts übrig bleibt?“

Zeuge: „Diese Entwicklung war zur Zeit des Abschlusses der Versicherung Anfang 1990 durchaus zu befürchten. Allein auf den dem Verstorbenen gehörigen Liegenschaften in Mödling war schon damals ein Höchstbetragspfandrecht von ÖS 4,5 Mio einverleibt und tatsächlich wurden in der Folge weitere bücherliche Sicherstellungen auf den Liegenschaften des Ehepaars Bw. aufgenommen. Zum Beweis lege ich 2 Grundbuchsauzüge aus 2004 vor (KG Hinterbrühl), aus denen zu erkennen ist, dass in den Jahren 1999 und 2000, sowie 2002 Hypotheken in Höhe von ca. 700.000 bis 800.000 Euro aufgenommen wurden. Beim Abschluss der Versicherung war von vorneherein vorgesehen, dass Frau Bw. als Mitversicherte aufscheint.“

Frage des PV: „Entspricht das Leben der Bw. heute dem gemeinsamen Lebensstandard mit dem Verstorbenen?“

Zeuge: „Es entspricht nicht dem gemeinsamen Lebensstandard. Während dieser sehr hoch gewesen ist, muss sich Frau Bw. jetzt mit dem Leben in einem Heim begnügen. Zu Lebzeiten des Mannes stand ihr ein großzügig geführter Villenhaushalt mit entsprechendem Personal zur Verfügung.“

Amtspartei: „Nach den übergebenen Unterlagen war im Zeitpunkt 1989 gerade ein (1) Kredit eingetragen: Wie konnte man 1989 schon absehen, dass nach dem Tod des Erblassers „nichts übrig bleibt“?“

Zeuge: „Weil der Erblasser schon vorher meiner ungefähren Erinnerung nach weitgehend von Krediten und dem Erlös des Verkaufes des Gutsbesitzes in Oberösterreich gelebt hat. Meiner Erinnerung nach ist der Verstorbene zumindest in den letzten 20 Jahren seines Lebens keiner Berufstätigkeit nachgegangen. Ob er eine Pension bekommen hat, weiß ich nicht. Die oben erwähnten S 5 Mio waren glaube ich, eine Beteiligungsabfertigung.“

Amtspartei: „Hat die Witwe Einkünfte gehabt?“

Zeuge: „Ja, bevor sie geheiratet hat.“

Amtspartei: „Welches Vermögen hatten die Ehegatten 1989?“

Zeuge: „Die Liegenschaft in Hinterbrühl. Meinem Eindruck nach sonst nichts.“

Amtspartei: „*Hatte die Witwe ihren Eltern gegenüber Erbansprüche?*“

Zeuge: „*Nach meinem Wissen gar nicht. Sie war immer eine „brave Frau“, die in finanziellen Dingen das machte, was der Mann wünschte. Die Eltern der Bw. waren Flüchtlinge aus dem Sudetenland und faktisch ohne Vermögen.*“

Der UFS wies mit Berufungsentscheidung vom 13. 2.2008, RV/1860-W/07 die Berufung gegen die Abweisung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als unbegründet ab. Zur Erbschaftssteuerfrage bemerkte der UFS als obiter dicta, dass die Berufung auch im Falle ihrer Rechtzeitigkeit zu keinem Erfolg hätte führen können. Gegen dieser Entscheidung wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

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

Mit Erkenntnis vom 11.3.2010, 2008/16/0034 hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung des UFS wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf:

„*Das Verschulden des Vertreters ist nach ständiger Rechtsprechung dem Verschulden des Vertretenen gleich zu halten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, Zl. 2007/15/0122, mwN).*

Dass die Postaufgabe eines fristgebundenen Schriftstückes, etwa einer Berufung, erst am Tag der Frist in der Kanzlei eines Parteienvertreters erfolgt, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kein außergewöhnliches Ereignis. Weshalb die Beschwerdeführerin daher aus dem Umstand, dass sie den ihr vom Parteienvertreter übermittelten Berufungsentwurf erst an diesem letzten Tag der Frist „freigegeben habe“, ein Verschulden treffen sollte, ist nicht einsichtig. Zu beurteilen ist im Beschwerdefall ausschließlich, ob das „Vergessen“ der Sekretärin in der Kanzlei des Beschwerdeführers ein unabwendbares oder unvorhergesehenes Ereignis iSd § 308 Abs. 1 BAO ist.

Dabei teilt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht der belangten Behörde nicht, dass durch das späte „Freigeben“ des Berufungsentwurfes an den Beschwerdevertreter das Vergessen der Sekretärin aus diesem Grund kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis wäre. Zu bemerken ist in diesem Zusammenhang, dass § 308 Abs. 1 BAO entgegen den im angefochtenen Bescheid verwendeten Formulierungen von einem unabwendbaren oder unvorhergesehenem Ereignis spricht.

Solcher Art stellt sich die Frage, ob das Unterlassen der Postaufgabe durch die Sekretärin des Dr. L. dem Beschwerdeführer und damit der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung darf sich ein Vertreter mit einem ordnungsgemäßen Kanzleibetrieb im Allgemeinen, solange er nicht durch Fälle von Unzuverlässigkeit zu persönlicher Aufsicht und zu Kontrollmaßnahmen genötigt wird, darauf verlassen, dass sein Kanzleipersonal eine ihm aufgetragene Weisung auch befolgt. (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0241). Es ist dem Parteienvertreter weder zumutbar, selbst jene Wege und Hilfsdienste zu erbringen, für deren Besorgung er sich der Mithilfe von Kanzleikräften bedient, noch eine ausdrücklich angeordnete Postaufgabe auf ihr tatsächliches Stattfinden zu kontrollieren(....).

Nach dem von der belangten Behörde nicht bestrittenen, von der Beschwerdeführerin glaubhaft gemachten Sachverhalt wurde im Beschwerdefall für die rechtzeitige Fertigstellung der Berufung bis zur Postaufgabe – auch am letzten Tag einer Berufungsfrist ist die Postaufgabe noch fristwährend – gesorgt. Dass der Rechtsanwalt Dr. L. nicht auch noch die näheren Umstände der durch die nicht von vornherein als ungeeignet anzusehende Sekretärin vorzunehmende Postaufgabe überwachte, sodass es zum versehentlichen Unterbleiben der Postaufgabe kam, vermag ein Verschulden des Rechtsanwaltes und damit der Vertreterin der Beschwerdeführerin nicht zu begründen."

Aus diesen Gründen wird der Berufung stattgegeben und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand war zu bewilligen.

Dem § 310 Abs. 3 erster Satz BAO zufolge wird durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung bewirkt, dass alle nach Ablauf der versäumten Frist und in Konsequenz der stattgefundenen Versäumung ergangenen Bescheide mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt ihrer Erlassung vernichtet wurden; einer ausdrücklich (bescheidmäßig verfügten) Aufhebung bedarf es nicht. Daher tritt durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung etwa ein wegen Versäumung der Frist erlassener Zurückweisungsbescheid ex lege außer Kraft (*Ritz, BAO³, § 310, Tz 2*).

Mit der Stattgabe der Wiedereinsetzung kann in einem über die Berufung in der Erbschaftssteuerangelegenheit entschieden werden. Die Gründe wurden der Bw. als obiter dicta bereits in der Berufungsentscheidung vom 13.2.2008, RV/1860-W/07 bekannt gegeben, da die Bw. Beweismittel vorlegte und zum Erörterungstermin am 23. Jänner 2008 die Zeugeneinvernahme beantragt hatte.

2.) Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid

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

Zum Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG zählen Verträge zugunsten Dritter wie z.B. Versicherungsverträge (Rentenversicherungen) auf Ableben. Der Dritte erwirbt das Recht auf

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

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

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

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

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

Im Gegenstandsfall stellt sich die Sachlage so dar, dass die Bw. eine Witwenpension von monatlich rund € 947,02 erhält. Dazu kommen noch jährliche Ausschüttungen der A-Stiftung Privatstiftung in Höhe von ca. € 2.300,00. Das ergibt monatlich einen Betrag von ca. € 1.140,00. Dieser Betrag liegt eindeutig über dem Existenzminimum (2010) von dzt. € 783,00 monatlich. Laut Testament erhielt die Bw. als Vorausvermächtnis die Hälfte der og. Liegenschaft.

Da der Erblasser die Ablebensversicherung testamentarisch vermachte:

„bei der S5 -AG, Wien, habe ich zur Pol.Nr. S6 eine Lebens- (Renten-)versicherung abgeschlossen, aus der nach meinem Tod meine Frau Desiree eine lebenslängliche Monatsrente erhält und für den Fall, dass auch meine Frau verstirbt, meine Söhne bis 1.2.2010 zu jeweils gleichen Teilen eine Rente in derselben Höhe erhalten.“

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

Unabhängig davon kann aber nach dem Dafürhalten des UFS aus dem Zusammenhang obiger Umstände davon ausgegangen werden, dass es der Bw. aus der zustehenden Witwenpension, den Ausschüttungen der Privatstiftung und dem verbleibenden Verkaufspreis für die Liegenschaftshälfte möglich sein muss, für ihren Unterhalt aufzukommen und somit der Abschluss der Rentenversicherung zur Sicherung des Unterhaltes nicht unbedingt erforderlich war. Da die Rentenversicherung in Zusammenhang mit dem Seniorenheim „S12“ gebracht wird, hat es dem Wunsch des Erblassers entsprochen, der Witwe, bzw. im Falle ihres Vorversterbens seinen Söhnen den bisherigen Lebensstandard zu sichern. Nach der Zeugenaussage bestand der „Lebensstandard“ der Familie darin, durch Führung eines großzügigen Villenhaushaltes „über ihren Verhältnissen“ zu leben: „*Es war völlig klar, dass es angesichts der Vermögens- und Einkommenslage der Bw. von dieser unmöglich sein wird, nach dem Tod ihres Mannes, den von diesem gepflogenen und weitgehend fremdfinanzierten Lebensstil aufrechtzuerhalten.*“ Es wurde mehr an Lebenshaltungskosten aufgewendet, als an laufenden Einnahmen vorhanden war, weswegen Familienvermögen verkauft werden musste. Mit dem Abschluss der Rentenversicherung, die zivilrechtlich kein Teil der Erbschaft ist, sollte sichergestellt werden, dass Gläubiger der Verlassenschaft nicht auf die der Witwe und im Falle ihres Vorversterbens die den Söhnen zufließende Rente greifen konnten. Damit ist aber in Anbetracht obiger VwGH-Judikatur von einem Bereicherungswillen des Erblassers auszugehen, der - wie ausgeführt - kein unbedingter sein muss. Anhand der oben dargelegten Umstände geht der UFS jedenfalls davon aus, dass beim Erblasser ein zumindest bedingter

Bereicherungswille vorhanden gewesen war. Allfällige sonstige Motive sind wie dargelegt steuerrechtlich völlig unerheblich und schließt auch eine etwaig beabsichtigte Sicherung eines erhöhten Lebensstandards den Bereicherungswillen nicht aus.

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

Somit war der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zwar zu bewilligen, die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid aber als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. April 2010