



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0415-W/11

Berufungsentscheidung

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

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

Der Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von 164.157,00 Euro mit 2% die Erbschaftssteuer in Höhe von **3.283,70 Euro** festgesetzt.

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 im 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 Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ 1234 Grundbuch 12345 H., Bezirksgericht M.

und darüber hinaus

- die Verwaltung der anderen ideellen Hälfte 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 D. 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 s7h 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. im November 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 weiteres Vorbringen: dass die Rentenversicherung vom Erblasser als reine Unterhaltsvorsorge für seine

Frau ohne jeglichen Bereicherungswillen gedacht war und auch tatsächlich nach seinem Tod zur Bedeckung eines Unterhaltes der auf ein Leben in einem Pensionistenheim beschränkt sei und keineswegs dem weitaus aufwändigeren Lebensstandard des 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. November 2005 des Bezirksgericht S11, in die von der Bw. dem UFS überreichten Belege des Seniorenheimes S12 und der Z. 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 Eingangs post Termine und Fristen für die gesamte Kanzlei zu kalendrieren. Die Eingangs post 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 Eingangs post, 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 A., Ch. und W. ergeht....wir empfehlen

Euch, diesen einen Erbschaftssteuerbescheid (an die Bw.) mit Berufung anzufechten. Ein entsprechender Entwurf einer solchen Berufung liegt diesem Schreiben bei. Für den Fall, dass Ihr Euch für eine Berufung entscheidet, ersuche ich um entsprechende Freigabe des Berufungsentwurfes bis spätestens 18.12.2006 (die Frist zur Einbringung der Berufung läuft am 21.12.2006 ab)....Beilagen Berufung (580.doc)."

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

Der Parteienvertreter erklärte der für die Abfertigung der allgemeinen Kanzleipost zuständigen Mitarbeiterin über ihre Anfrage, was mit dieser Frist sei, dass die Berufung direkt durch sein Sekretariat zur Post gebracht werde. Er unterschrieb die Berufung deshalb nicht sofort, weil er gerade einen anderen Fall in Bearbeitung hatte und die Arbeit fertig stellen wollte, bevor er die Berufungsschrift in der vorliegenden Angelegenheit weitergab. Nach seiner Aussage unterschrieb er noch am 21.12. die Berufung und übergab sie B2 mit dem ausdrücklichen Auftrag, die Berufung noch am 21.12. am Postamt aufzugeben. B2 soll ihm versichert haben, die Postaufgabe selbst zu erledigen. Der Parteienvertreter glaubt sich zu erinnern, dass diese Berufung damals das einzige Poststück, das B2 selbst zum Postamt bringen sollte, war. Das war zu 100% vor 10 Uhr abends (um 22 Uhr schließt die Post), 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- Privatstiftung ist nicht eine Privatstiftung des Erblassers, sondern seiner gesamten Familie. Aus der A- 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 H. 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 Grundbuchsäusserungen aus 2004 vor (KG Hinterbrühl), aus denen zu ersehen 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 diese Entscheidung wurde

Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, der den angefochtenen Bescheid betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aufhob. Mit Berufungsentscheidung UFS 21.4.2010, RV/1189-W/10 wurde entsprechend dem Auftrag des Höchstgerichtes die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stattgegeben, in der Sache selbst aber abgewiesen. Dagegen wurde wiederum 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 VwGH 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 Berufungsentwurfs 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).

Mit Erkenntnis VwGH 27.1.2011, 2010/16/0113 hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung UFS 21.4.2010, RV/1189-W/10 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf:

„Nach § 796 ABGB hat der Ehegatte...solange er sich nicht wiederverehelicht, an die Erben bis zum Wert der Verlassenschaft einen Anspruch auf Unterhalt nach den...Grundsätzen des § 94 ABGB. In diesen Anspruch ist alles einzurechnen, was der Ehegatte nach dem Erblasser durch vertragliche oder letztwillige Zuwendung, als gesetzlichen Erbteil, als Pflichtteil, durch

öffentlicht-rechtliche oder privatrechtliche Leistung erhält; desgleichen eigenes Vermögen des Ehegatten oder Erträge einer von ihm tatsächlich ausgeübten oder einer solchen Erwerbstätigkeit, die von ihm den Umständen nach erwartet werden kann....

...Die Gestaltung der ehelichen Lebensgemeinschaft erfolgt grundsätzlich autonom durch die Ehegatten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach. Primär nach der Gestaltung in diesem Sinne bestimmen sich die den ehelichen Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse, und zwar nach Einkommen, Vermögen, Gesundheitszustand und sonstigen Sorgepflichten. Die Rechtsprechung kennt u.a. die Regel, dass bei beiderseitigem Einkommen dem weniger verdienenden Ehegatten 40 Prozent des Nettofamilieneinkommens, abzüglich des eigenen Einkommens gebühren (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. Juni 1991, Zl.90/16/0096 und vom 22. Oktober 1992, Zl.91/16/0111), jeweils mN).

Bei einem Erwerb im Sinn des § 2 Abs.1 Z.3 ErbStG ist zu prüfen, ob – unbeschadet einer allfällig tatsächlich eingetretenen Bereicherung – der Bereicherungswille des Erblassers vorgelegen ist. Wollte der Erblasser seiner moralischen Verpflichtung Genüge leisten, den standesgemäßen Unterhalt seiner Ehegattin nach seinem Tode sicherzustellen und sorgte er schon zu Lebzeiten für den anständigen Unterhalt der Ehegattin für die Zeit nach seinem Ableben, dann schließt die Erfüllung dieser moralischen Verpflichtung den Bereicherungswillen beim Zuwendenden aus (vgl. das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 4. Februar 1965, Zl.607/64, VwSlg 3.219/F).

Der mangelnde anständige Unterhalt wird dann nicht durch Vereinbarung eines Rentenrechtes für die überlebende Ehegattin vorgesorgt, wenn die überlebende Ehegattin selbst Alleinerbin eines nicht unbeträchtlichen Vermögens ist und über ein entsprechendes Einkommen verfügt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30.August 1995, Zl.94/16/0034, VwSlg. Nr. 7.026/F).

Was nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten angemessen ist, muss nach den Grundsätzen des § 94 ABGB, also nach jenen Verhältnissen beurteilt werden, in denen die Ehegatten zuletzt gelebt haben. Der überlebende Ehegatte behält daher den Lebensstandard bei, den er während der Ehe hatte. Er braucht keinen sozialen Abstieg hinzunehmen und wird auch dann nicht in schlechtere Lebensverhältnisse als während der Ehe zurückversetzt, wenn er vorher einen solchen gelebt hätte (vgl. etwa den Beschluss des OGH vom 20.August 1996, 10 Ob 2326/96y).

Der Unterhaltsanspruch des überlebenden Ehegatten hat daher den Lebensverhältnissen zu entsprechen, in denen die früheren Ehegatten bis zum Todes des einen von ihnen gelebt hatten. Dem überlebenden Ehegatten gebührt daher der Unterhalt nur soweit, als dies im Falle des Fortlebens des verstorbenen Ehegatten nach der konkreten Situation der Eheleute der Fall wäre. Dies muss zwar nicht zu einer Fixierung des zuletzt gegen den Erben bestandenen Anspruchs führen, weil immer die angemessenen Bedürfnisse des überlebenden Ehegatten zu berücksichtigen sind. Daher ist ein Bereicherungswille des Erblassers dann auszuschließen, wenn er dem überlebenden Ehegatten durch Einräumung einer Versorgungsrente den nach § 796 in Verbindung mit § 94 ABGB geschützten, nach den damaligen Lebensverhältnissen der Ehegatten angemessenen – Unterhalt sichern wollte (vgl. die hg Erkenntnisse vom 23. November 2005, Zl.2005/16/0214, und vom 17. Dezember 2009, Zl.2009/16/0197).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage erweist sich der angefochtene Bescheid schon deshalb als inhaltlich rechtswidrig, weil die belangte Behörde darauf abgestellt hat, ob die in Rede stehende Versicherung als „lebensnotwendiger Unterhalt“ gedacht gewesen sei, und das Einkommen der Beschwerdeführerin dem Existenzminimum gegenübergestellt hat. Nicht auf den „lebensnotwendigen“, sondern auf den angemessenen Unterhalt kommt es jedoch an.

In einer Eventualbegründung räumt die belangte Behörde ein, der Lebensstandard der Familie sei darin gelegen, durch Führung eines großzügigen Villenhaushaltes über ihre Verhältnisse zu leben, was angesichts der Vermögens- und Einkommenslage der Beschwerdeführerin von

dieser unmöglich nach dem Tode ihres Mannes weiter aufrecht erhalten werden könne. Da die Rentenversicherung die Aufgabe habe, sicherzustellen, dass Gläubiger der Verlassenschaft nicht auf die der Witwe zufließenden Rente greifen können, sei nach Ansicht der belangten Behörde von einem Bereicherungswillen des Erblassers auszugehen. Damit räumt die belangte Behörde aber selbst ein, dass das von ihr festgestellte Einkommen der Beschwerdeführerin und deren eigenes (vom Erblasser erworbene) Vermögen nicht ausreichten, den nach den bisherigen Lebensverhältnissen angemessenen Unterhalt zu bestreiten.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, mit der ausbezahlten Versicherungsleistung würden gerade etwa die Kosten des Seniorenheimes abgedeckt, in welchem sie lebe, zieht die belangte Behörde nicht in Zweifel.

Die Aussage des langjährig mit dem Erblasser befreundeten und ihm auch bei Abschluss des Versicherungsvertrages und bei der Abfassung des Testamentes als Rechtsbeistand zu Rate stehenden em. Rechtsanwaltes als Zeuge, dass er dem Erblasser geraten habe, den Versicherungsvertrag in dieser Form abzuschließen, um der Beschwerdeführerin nach dem Tode des Erblassers den Unterhalt zu sichern, entkräftet die belangte Behörde nicht.

Die belangte Behörde hat daher nicht überzeugend dargelegt, weshalb sie von einem Bereicherungswillen des Ehemannes der Beschwerdeführerin bei Abschluss des Versicherungsvertrages ausgehen durfte."

Aus all diesen Gründen war der Berufung statzugeben und der angefochtene Bescheid dementsprechend abzuändern, dass die Leibrentenversicherung aus der Bemessungsgrundlage des § 8 Abs.1 ErbStG ausgeschieden wurde.

Wien, am 8. April 2011