



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 27. Mai 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 28. April 1998 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird wie folgt festgesetzt: 9 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 3.076.770,00 S mit 276.909,00 S.
(entspricht 20.123,76 €)

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist auf Grund des Testamento Alleinerbin nach dem am 2.6.1997 verstorbenen Herrn H, und hat zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben; die drei erbl. Kinder waren auf den gesetzlichen Pflichtteil beschränkt.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Erbschaftssteuer fest, wobei dem Erwerb der Kapitalwert der der Bw mit Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 6.2.1986 bestimmten Rechte (Leibrente und Wohnrecht) hinzugerechnet wurde.

Dagegen richtet sich die Berufung:

Schenkungen auf den Todesfall setzen objektiv eine Bereicherung und subjektiv den Bereicherungswillen des Geschenkgebers voraus. Mit der Vertragsklausel habe der damalige Übergeber seiner Ehegattin den standesgemäßen Unterhalt sichern wollen. Der Übergeber und spätere Erblasser habe nur Vermögenswerte hinterlassen, mit denen ein lebenslänglicher angemessener Unterhalt unter keinen Umständen bestritten werden könne. Die Erfüllung

dieser moralischen Verpflichtung zur Sicherung eines standesgemäßen Unterhaltes schließe daher die Annahme der Freigebigkeit aus.

In eventu werde Bemessungsverjährung der Festsetzung der Erbschaftssteuer für die Versorgungsrente eingewendet, weil das Stammrecht auf die im Übergabsvertrag vom 6.2.1986 bestimmte Versorgungsrente bereits durch den Vertrag unmittelbar erworben wurde. Nur die Leistungen aus dem Vertrag würden erst nach dem Tod des Übergebers fällig. Außerdem sei der an einen Pflichtteilsberechtigten ausbezahlte Betrag unberücksichtigt geblieben.

Das Finanzamt gab der Berufung hinsichtlich des Pflichtteiles Folge, im Übrigen wurde sie als unbegründet abgewiesen.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird das Berufungsvorbringen aufrechterhalten und ergänzt: Die Einräumung der Versorgungsleistungen sei nicht unter § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG, sondern als Vorgang gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG zu subsumieren, weshalb – bei Außerbetrachtlassung des fehlenden Bereicherungswillens – Verjährung eingetreten sei. Die Vorteilszuwendungen seien im Zuge der Errichtung des Übergabsvertrages erfolgt, weshalb eine Schenkung unter Lebenden anzunehmen und deshalb Bemessungsverjährung für die Schenkungssteuer eingetreten sei.

Außerdem sei unabhängig davon, ob eine Schenkung auf den Todesfall oder eine Schenkung unter Lebenden anzunehmen sei, eine Prüfung dahingehend durchzuführen, ob der angemessene Unterhalt der Begünstigten sichergestellt werden sollte. Die Erfüllung einer gesetzlichen oder moralischen Verpflichtung schließe die Annahme einer Freigebigkeit aus. Der Bereicherungswille müsse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegeben sein. Bei Berücksichtigung des außerbetrieblichen Vermögens und der Nichtvorhersehbarkeit des Pensionsanspruches seien die Vermögensverhältnisse und die Einkommenssituation der Berufungswerberin nicht absehbar gewesen. Eine Überversorgung liege ebenfalls nicht vor. Im Hinblick auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld werde die Ansicht vertreten, dass auf Grund der Begründung des Rentenstammrechtes der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG erfüllt sei und nicht der des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG. Der Unterschied sei darin gelegen, dass im letzteren Fall der Erwerb eines Vermögensvorteiles erst mit dem Tod des Erblassers unmittelbar eintritt. Zur zeitlichen Komponente dieses Steuertatbestandes gehe die Rechtsprechung dahin, dass die Verwirklichung des Tatbestandes erst mit dem Zeitpunkt anzunehmen sei, in dem der Begünstigte sein Recht gegenüber dem Verpflichteten selbständig durchsetzen könne. Dies sei solange nicht der Fall, als es von den Vertragspartnern (Übergeber und Übernehmer) noch beliebig geändert werden könne oder von Bedingungen abhänge, die erst nach Vertragsabschluss in Erfüllung gehen müssen. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 19.5.1983, 82/15/0110, sei ein selbständiges Recht nicht

schon vor dem Ableben des Erblassers entstanden, weil die Parteien des Übergabsvertrages auch ohne Zustimmung der Erblasserin zu einer Änderung des Vertrages (zugunsten Dritter) hinsichtlich des Rentenbezugsrechtes berechtigt gewesen wären.

Gerade in punkto Selbständigkeit und damit Durchsetzbarkeit seien im vorliegenden Fall andere Rahmenbedingungen gegeben: So konnten, anders als in den judizierten Fällen, die Vertragsparteien auf Grund des Vertragsbeitrittes der Berufungswerberin die eingeräumten Rechte ohne Zustimmung der Begünstigten in keiner Weise abändern oder aufheben. Darüber hinaus seien die vereinbarten Rechte bereits mit Vertragsabschluss als Reallast bzw. Dienstbarkeit entsprechend sicherzustellen gewesen. Eine stärkere Position der Berufungswerberin sei nicht denkbar, weshalb die Rechte als mit Vertragsabschluss erworben anzusehen seien. Lediglich die Fälligkeit der Leistungen sei auf einen ungewissen zukünftigen Zeitpunkt hinausgeschoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Maßgebend ist im vorliegenden Fall zur Beurteilung einer eventuellen Steuerpflicht die Einordnung des Erwerbes der Rechte laut Übergabsvertrag vom 6.2.1986 (Versorgungsleistung und Wohnrecht) zugunsten der Berufungswerberin.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen und nach Z 2 Schenkungen unter Lebenden.

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

Nach § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn, dass eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

Das Finanzamt hat den angefochtenen Bescheid – im Ergebnis zu Recht – auf § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gestützt: Bei solchen Erwerben handelt es sich um so genannte Verträge zu Gunsten Dritter, denen erst mit dem Tod des einen Vertragspartners Rechte aus dem Vertrag erwachsen. Voraussetzung für die Anwendung des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ist, dass der Anspruch erst durch den Tod des Übergebers bzw. Erblassers entsteht. Das Gesetz legt also die Steuerpflicht ganz allgemein für jeden Erwerb eines Vermögensvorteils fest, der auf Grund eines vom Übergebers bzw. Erblassers unter Lebenden geschlossenen Vertrages mit dessen Tod unmittelbar gemacht wird. Nicht (schon) der Abschluss des Vertrages ist für den Begünstigten steuerrechtserheblich, sondern (erst) der Tod des Übergebers bzw. Erblassers. Der gegenständliche Fall ist im Sinne des § 881 Abs. 2 ABGB zu beurteilen: Demnach ist die

Frage, ob und in welchem Zeitpunkt bei einem Vertrag zu Gunsten Dritter der Dritte aus einem solchen Rechtsgeschäft unmittelbar das Recht erwirbt, vom Versprechenden Erfüllung zu verlangen, aus der Vereinbarung und der Natur und dem Zweck des Vertrages zu beurteilen. Der Gesetzgeber hat bei dieser Bestimmung festgelegt, dass der Dritte dieses Recht im Zweifel erwirbt, wenn die Leistung hauptsächlich ihm zum Vorteil gereichen soll. Diese Regel gilt aber nicht für die Frage, wann der Begünstigte das unmittelbare Recht aus dem Vertrag zugunsten Dritter erwirbt, sondern für die Frage, ob er das unmittelbare Recht erwirbt (Ehrenzweig, System des österr. allgem. Privatrechtes, zweiter Band, S. 198). Bei der Auslegung des § 881 Abs. 1 und Abs. 2 ABGB wird man bei der Beantwortung der Frage, wann der Begünstigte das unmittelbare Recht erwirbt davon ausgehen müssen, dass der Zeitpunkt, in dem der Dritte dieses Recht erwirbt, grundsätzlich mit dem Zeitpunkt zusammenfallen wird, in dem der Begünstigte das Recht gegenüber dem Verpflichteten selbstständig durchsetzen kann. Von einem selbständigen Recht des Begünstigten kann aber so lange nicht gesprochen werden, als es von den Vertragsparteien beliebig beseitigt werden kann oder, was für den gegenständlichen Fall zutrifft, solange es von Bedingungen abhängig ist, die sich erst in Zukunft erfüllen müssen.

Im vorliegenden Fall waren die Rechte der Berufungswerberin unter anderem vom Ableben des Übergebers und vom aufrechten Bestand der Ehe zum Zeitpunkt des Todes mit diesem abhängig. Daher konnte am Tag des Abschlusses des Übergabsvertrages noch immer mit einem anderen als mit dem in der Folge tatsächlich eingetretenen Ergebnis gerechnet werden. Nach der Sachverhaltslage ist also die Annahme, dass die Berufungswerberin die ihr zugedachten Rechte mit Abschluss des Übergabsvertrages erworben hat, nicht gerechtfertigt. Vielmehr war aus der Natur und dem Zweck des Übergabsvertrages abzuleiten, dass der Vermögensvorteil, der der Berufungswerberin auf Grund des unter Lebenden geschlossenen Vereinbarung zukommen sollte, erst mit dem Tod des Übergebers unmittelbar eingetreten ist. Aus diesem Grund ist auch nicht von Bedeutung, ob die Berufungswerberin dem Vertrag beigetreten ist, ebenso wenig, ob die Rechte grundbücherlich sicherzustellen waren. Der Erwerb ist nach diesen Ausführungen als Erwerb iSd § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG zu werten, weshalb auch die eingewendete Verjährung nicht eingetreten ist.

Bei Erwerben im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH aber auch zu prüfen, ob beim Erblasser (hier: Übergeber) ein Bereicherungswille bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Der Umstand, dass die Berufungswerberin durch die Zuwendungen bereichert wurde, bedarf keiner näheren Begründung, denn sie hat eine Gegenleistung für den Erwerb ihrer

Rechte nicht erbracht.

Seit dem von einem verstärkten Senat beschlossenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.2.1965, Slg. Nr. 3219/F, wird vom Gerichtshof die Auffassung vertreten, es sei hinsichtlich eines Erwerbes iSd § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG zu prüfen, ob der Bereicherungswille des Erblassers durch seine Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung dem Begünstigten den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ausgeschlossen wurde. Maßgebender Zeitpunkt zur Prüfung der Frage des Bereicherungswillens ist dabei der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses; zu diesem Zeitpunkt muss der Übergeber (Erblasser) den Willen gehabt haben, die Berufungswerberin durch die vertragliche Verankerung des Leibrentenrechtes zu bereichern.

Gemäß § 796 ABGB hat der Ehegatte, außer in den Fällen der §§ 759 und 795, solange er sich nicht wiederverehelicht, an die Erben bis zum Wert der Verlassenschaft einen Anspruch auf Unterhalt nach den sinngemäß anzuwendenden Grundsätzen des § 94. In diesen Anspruch ist alles einzurechnen, was der Ehegatte nach dem Erblasser durch vertragliche oder letztwillige Zuwendung, als gesetzlichen Erbteil, als Pflichtteil, durch öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Leistung erhält; desgleichen eigenes Vermögen des Ehegatten oder Erträge einer von ihm tatsächlich ausgeübten oder seiner solchen Erwerbstätigkeit, die ihm den Umständen nach erwartet werden kann.

Nach § 94 Abs. 1 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Nach Abs. 2 des § 94 leistet der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, dadurch seinen Beitrag im Sinn des Abs. 1; er hat an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind.

Die Berufungswerberin war zum maßgeblichen Zeitpunkt jedenfalls unterhaltsmäßig im Sinne des § 94 ABGB – sei es durch eigenes Einkommen oder durch den Anspruch gegen den Ehegatten – ausreichend abgesichert. Daher kann zu Recht der Schluss gezogen werden, der Übergeber hat nicht in der Absicht gehandelt, der Berufungswerberin den gesetzlichen Unterhalt zu sichern. Das Motiv, der Berufungswerberin den bisherigen Lebensstandard zu bewahren, schließt einen Bereicherungswillen jedenfalls nicht aus.

Zur Berechnung der Erbschaftssteuer wird auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen. Über die Berufung ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Juli 2005