



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Mag. Michael Kühne und Gerd Dörflinger über die Berufungen der ET, ADR, vertreten durch Dr. Hatto Frick, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 6832 Röthis, Schulgasse 28, vom 2. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Walter Rehle, vom 26. Mai 2004 betreffend **1.)** Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und **2.)** Erbschaftssteuer nach der am 29. September 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Am 25.3.1996 verstarb in F der Pensionist JT ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Gemäß der daraufhin in Kraft tretenden gesetzlichen Erbfolge, war die erblasserische Gattin ET, die Berufungswerberin, neben den 6 Kindern zu einem 1/3-Anteil als Miterbin berufen.

Die vom Finanzamt laut notariellem Abhandlungsprotokoll vom 9.5.1996 vorgenommene Gegenüberstellung von Nachlassaktiven und –passiven ergab nach Ausscheidung endbeststeuerter Werte und steuerfreien Hausrates eine Überschuldung. Im Falle der Berufungswerberin wurde der steuerlichen Bemessungsgrundlage jedoch der Erlös aus einer Lebensversicherung in Höhe von 690.492,00 S hinzugezählt. Die **Erbschaftssteuer**

errechnete sich gemäß Bescheid vom 5.11.1996 mit 24.845,00 S (Akt mit Erfassungsnummer B bei der Abteilung für Gebühren und Verkehrsteuern des Finanzamtes F).

B) JT und ET hatten bereits mit Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag in Notariatsaktsform vom 17.12.1992 ihre jeweils 149/578 Miteigentumsanteile an dem Grundstück Nr. X, EZ Y, GB Z samt darauf befindlichem Wohn- und Geschäftshaus an ihren Sohn PT übertragen. Im Anschluss daran wurde am 18.12.1992 zwischen JT als Übergeber und PT als Übernehmer der Übergabevertrag betreffend das nicht protokollierte, in G angesiedelte Einzelunternehmen "JT, Elektrohandel", errichtet. PT übernahm demnach den Betrieb samt allen Aktiven und Passiven sowie mit allen Rechten und Verbindlichkeiten unter folgenden Bedingungen: Er verpflichtete sich, an den Übergeber JT rückwirkend ab 1. 8.1992 eine monatliche Leibrente in Höhe von 7.500,00 S, bzw. nach dessen Ableben eine solche von monatlich 6.000,00 S an die Witwe ET zu bezahlen. Es wurde eine Wertsicherung nach dem vom Amt der Vorarlberger Landesregierung herausgegebenen Lebenshaltungskostenindex vereinbart.

In der Folge ergingen zwei an PT gerichtete Bescheide des Finanzamtes: Ein **Schenkungssteuerbescheid** betreffend die anteilige Liegenschaftsschenkung seitens der Mutter ET, wobei als Steuerbemessungsgrundlage der anteilige Einheitswert herangezogen wurde und ein **Grunderwerbsteuerbescheid** betreffend die anteilige Liegenschaftsübertragung im Zuge der Betriebsübergabe durch den Vater JT . Als Gegenleistung wurden in diesem zweiten Bescheid die kapitalisierte Leibrente und die übernommenen Passiva laut Bilanz veranschlagt. In Gegenüberstellung mit dem (anteiligen) Verkehrswerte der Liegenschaft plus Aktiven laut Bilanz, ergab sich letztlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Die Gegenleistung entfiel in einem Umfang von 38,91% auf die Liegenschaftsübertragung. Hievon wurde die Grunderwerbsteuer berechnet (Akt mit Erfassungsnummer C der Abteilung für Gebühren und Verkehrsteuern beim Finanzamt F, Termin 1.11.1997).

C) Im November 1997 wurde seitens des Finanzamtes eine Anfrage an die Meldebehörde bei der Gemeinde G betreffend JT gerichtet, die ergab, dass Herr T am 25.3.1996 verstorben war. Im November 2001 wurde ET mittels Ergänzungsersuchens gebeten bekanntzugeben, seit wann und in welcher Höhe sie die Leibrente gemäß Übergabevertrag beziehe. Daraufhin langte beim Finanzamt eine Aufstellung ein, die in Listenform darlegte, dass ET seit April 1996 die Leibrente, beginnend mit einer monatlichen Höhe von 6.485,00 S, erhalte. Mit Datum vom 16. 12. 2002 erging ein Schenkungssteuerbescheid, der im Wege einer Zusammenrechnung gemäß § 11 ErbStG die nach einem Durchschnittswert kapitalisierte Leibrente dem steuerpflichtigen früheren Erwerb ETs hinzurechnete. In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wendete ET als Berufungswerberin im Wesentlichen Verjährung ein.

Nach einem Schriftwechsel des Finanzamtes mit dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin wurde der Schenkungssteuerbescheid in einer Berufungsvorentscheidung vom 26.5.2004 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben (Akt mit Erfassungsnummer XX der Abteilung für Gebühren und Verkehrsteuern beim Finanzamt F).

D) Mit gleichem Datum ergingen **1.)** ein Wiederaufnahmebescheid betreffend den Erbschaftssteuerbescheid vom 5.11.1996 und **2.)** ein neuer Sachbescheid betreffend Erbschaftssteuer (Akt mit Erfassungsnummer neu A anstelle bisher 307.240/96, siehe oben **A**), aus edv-technischen Gründen). Der Bescheid **1.)** wurde damit begründet, dass erst nach Erlassung des Erbschaftssteuerbescheides vom 5.11.1996 durch Anfragen des Finanzamtes der Anfall der Leibrente an die Berufungswerberin bekannt geworden sei. Dieser stelle einen Erwerb von Todes wegen gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG dar. Der volle Umfang des todeswegigen Erwerbes sei aus dem Abhandlungsprotokoll nicht ersichtlich gewesen. Die am 21.12.1992 erfolgte Anzeige des Übergabevertrages vom 18.12.1992, der den aufschiebend bedingten Leibrentenanspruch der Berufungswerberin begründet habe, entspreche nicht einer Anzeige eines Anfalles von Todes wegen. Im Hinblick auf die Ermessensentscheidung wurde ausgeführt, es sei der Richtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorzug gegenüber dem Interesse am Weiterbestand des aufgehobenen Bescheides gegeben worden. Betreffend Bescheid **2.)** wurde erläutert, der Wert der Leibrente sei mit monatlich 6.485,00 S laut Mitteilung vom 22.11.2001 angesetzt worden. Die Kapitalisierung gemäß § 16 BewG habe mit dem dem Lebensalter der Berechtigten bei Anfall entsprechenden Kapitalisierungsfaktor (9) 700.380,00 S ergeben.

Im Hinblick auf den Verjährungseinwand erläuterte das Finanzamt, diese beginne erst mit Eintritt der Steuerpflicht, bzw. im Falle des Erwerbes von Todes wegen mit Kenntniserlangung durch das Finanzamt zu laufen. Die Anfragen des Finanzamtes in den Jahren 1997 und 2001 hätten die Verjährung unterbrochen. Sie habe am 1.1.2002 neu zu laufen begonnen.

In ihrem Vorlageantrag brachte die Berufungswerberin betreffend Bescheid **1.)** vor: Die Leibrentenvereinbarung gemäß Übergabevertrag sei dem Finanzamt seit Dezember 1992 bekannt gewesen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO entbehre insofern – mangels Hervorkommens neuer Tatsachen – jeglicher Grundlage. Im Hinblick auf Bescheid **2.)** führte die Berufungswerberin sinngemäß aus, die kapitalisierte Leibrente sei bereits im Rechtsgeschäft zwischen JT und PT als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen worden (Anm.: Übergabevertrag, Grunderwerbsteuerbescheid, oben **B**). Eine Einbeziehung in das die Berufungswerberin betreffende Erbschaftssteuerverfahren würde zu einer Mehrfachbesteuerung führen.

In der am 29. September 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt:

Betreffend den **Wiederaufnahmebescheid** wurde das bisherige Vorbringen aufrechterhalten und hinzugefügt, durch die Evidenthaltung des Übergabevertrages aus dem Jahr 1992 habe das Finanzamt deutlich gemacht, die mit der Leibrentenvereinbarung zusammenhängenden Umstände zu kennen.

Betreffend den **Sachbescheid** ergänzte der steuerliche Vertreter, es habe sich um zwei Notariatsakte gehandelt, nämlich den a) "Schenkungs-und Pflichtteilsverzichtsvertrag" zwischen JT und ET auf der einen, PT auf der anderen Seite. Mit diesem hätten die Ehegatten ihre jeweiligen Liegenschaftsanteile an den Sohn übertragen. Das zweite Vertragswerk sei der b) "Übergabevertrag" betreffend das Einzelunternehmen. Die in diesem dokumentierte Leibrentenvereinbarung stelle eine Gegenleistung des PT nicht nur an JT für die Betriebs- plus Grundstücksübergabe, sondern auch an ET für die anteilige Grundstücksübergabe laut Vertrag a) dar. Die beiden zeitnah errichteten Verträge seien als Einheit zu betrachten. Die Berufungswerberin habe das Rentenstammrecht bereits mit Vertragsserrichtung erworben. Es handle sich nicht um einen Erwerb von Todes wegen. Dies sei auch der Grund, warum eine Anmeldung des Leibrentenanfalles nach Ableben des JT im Jahr 1996 unterblieben sei.

Der **Verjährungseinwand** werde nicht weiter aufrechterhalten.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt an der bisherigen Argumentation fest. Die Schenkung des Liegenschaftsanteils von der Berufungswerberin an PT sei der Schenkungssteuer unterworfen worden. Die Leibrente sei der Berufungswerberin erst mit dem Tod des JT angefallen. Eine Mehrfachbesteuerung liege wegen verschiedener Rechtsvorgänge nicht vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiederaufnahmebescheid

Strittig ist, ob in dem Anfall der Leibrente an die Berufungswerberin ein Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu erblicken ist.

2.) Sachbescheid

Strittig ist, ob eine Mehrfachbesteuerung vorliegt sowie, ob die Leibrente eine Gegenleistung des PT für die anteilige Liegenschaftsübergabe der Berufungswerberin darstellt und diese das Rentenstammrecht bereits mit Vertragsserrichtung im Jahr 1992 erworben hat.

1.) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht

worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2.Auflage, Orac, Wien 1999, TZ 10 zu § 303). Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen.

§ 22 Abs. 1 ErbStG normiert, dass jeder der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegende Erwerb vom Erwerber binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis vom Anfall dem Finanzamt anzumelden ist. Das Erbschaftssteuergesetz führt insofern die schon im § 119 BAO als *lex generalis* niedergelegte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für seinen Bereich näher aus. Es kann – anders als von der Berufungswerberin postuliert – nicht davon ausgegangen werden, dass die im Dezember 1992 erfolgte Anzeige des Übergabevertrages der Anmeldeverpflichtung gemäß § 22 Abs. 1 ErbStG entspricht. Mangels Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG – JT verstarb wie ausgeführt 1996 – war im Dezember 1992 ein der Erbschaftssteuer unterliegender Vorgang nicht erkennbar, der die Anmeldeverpflichtung auslösende Anfall nicht verwirklicht. Der Anfall der mit dem Tod des Übergebers JT aufschiebend bedingten Leibrente erfolgte erst am 25.3.1996. Es wäre nun Sache der Berufungswerberin gewesen, ihrer Anmeldeverpflichtung gemäß § 22 Abs. 1 ErbStG nachzukommen. Grundsätzlich entbindet auch die Übersendung des Abhandlungsaktes durch das Abhandlungsgericht gemäß § 24 ErbStG nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens nicht von einer solchen Verpflichtung. Im Streitfall ist anzumerken, dass selbst dem Abhandlungsgericht der Anfall der Leibrente nicht bekannt war/ bekanntgegeben wurde (vgl. hierzu Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Auflage, Fellner Fachverlag, Enns 2005, zu § 22 ErbStG).

Es kann somit festgestellt werden, dass die Berufungswerberin ihrer Offenlegungspflicht im erbschaftssteuerlichen Verfahren nicht nachgekommen ist. Darüber hinaus ist aber der Frage nachzugehen, ob das Finanzamt einen Zusammenhang zwischen dem Übergabevertrag aus dem Jahr 1992 und dem Erbschaftssteuerverfahren im Jahr 1996 herstellen hätte müssen und ihm somit die Berechtigung zur Wiederaufnahme fehlte. Entsprechend der Judikatur des VwGH sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ausschließlich solche Umstände, Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften, die mit dem Sachverhalt des jeweils abgeschlossenen Verfahrens (nicht: eines anderen Verfahrens!) zusammenhängen und deren Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätte (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096 unter Verweis auf VwGH 11.2.1988, 86/16/0192, vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Orac, Wien 1999, TZ 14 zu § 303). Fraglos handelt es sich bei der im Jahr 1992 abgewickelten Liegenschafts- und Betriebsübergabe um ein vom Streitfall zu unterscheidendes und von

diesem unabhängiges Verfahren, das weder inhaltlich noch personell Deckungsgleichheit aufweist (siehe oben Aufgliederung **A**), **B**), **C**) mit jeweils unterschiedlichen Aktenzahlen und gesonderter bescheidmäßiger Erledigung). Wenn auch der Übergabevertrag als einen Teilaspekt die aufschiebend bedingte Leibrentenvereinbarung zugunsten der Berufungswerberin enthielt, konnte das Finanzamt nicht ohne Weiteres die Vernetzung mit dem Jahre später zu beurteilenden erbschaftssteuerlichen Sachverhalt erkennen. Im Übrigen hätte diese Vereinbarung, solange die Bedingung nicht eingetreten war, von den Vertragspartnern (das waren allein JT und PT) beliebig abgeändert oder beseitigt werden können und stand sie außerdem unter der Voraussetzung, dass die Berufungswerberin ihren Ehegatten überlebte. Ein Zusammenhang zwischen dem Rechtsgeschäft unter Lebenden im Jahr 1992 und dem Erbschaftssteuerverfahren 1996 war erst 1997 nach von der Abgabenbehörde konkret angestellten Nachforschungen feststellbar. Damit aber war zu Recht vom Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel auszugehen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die diesbezügliche Begründung im Wiederaufnahmebescheid lässt, wenn sie auch knapp gehalten ist, keine Rechtswidrigkeit der Ermessensübung erkennen. Hinzuzufügen wäre, dass die steuerliche Auswirkung nicht geringfügig ist: Einer Erbschaftssteuerschuld von 24.845,00 S (= 1.805,56 €) laut Erstbescheid steht eine solche von 5.752,85 € laut neuem Sachbescheid gegenüber.

2.) Mehrfachbesteuerung: Wie bereits erläutert, ist der unter oben **B**) dargestellte Übergabevertrag vom 18.12.1992 als eigenständiges Rechtsgeschäft unter Lebenden zu beurteilen, das einer ebenso eigenständigen steuerlichen Beurteilung zu unterwerfen ist. Vertragsparteien sind der Übergeber JT und der Übernehmer PT. ET, die Berufungswerberin im Streitfall, tritt in einem Nebenkonstrukt, nämlich dem Vertrag unter Lebenden zugunsten einer Dritten, als Empfängerin der Leibrente ab dem Zeitpunkt des Ablebens des Übergebers auf (diese Vereinbarung befindet sich im Hinblick auf die potentielle Empfängerin aufgrund ihres aufschiebend bedingten Charakters vorerst in der Schwebe). Da der Übernehmer PT eine Gegenleistung für die Liegenschafts- und Betriebsübergabe erbringt, nämlich die Übernahme der Passiva laut Bilanz plus die erst an den Vater/Übergeber, nach dessen Ableben an die Mutter zu leistende Leibrente, wird das Rechtsgeschäft zum entgeltlichen. Dieser Umstand zieht, soweit auf die Liegenschaft entfallend, Grunderwerbsteuerpflicht nach sich. Die **Grunderwerbsteuer** erfasst den Erwerb von inländischen Grundstücken oder von grundstücksgleichen Rechten und errechnete sich im Streitfall gemäß § 4 GrEStG vom Wert der gesamten Gegenleistung, zu deren Erbringung sich der Sohn dem Vater gegenüber verpflichtet hatte. Bei der Ermittlung des kapitalisierten Leibrentenwertes mußte nach

bewertungsrechtlichen Vorschriften (§ 16 BewG) auch das Lebensalter der Mutter in die Berechnung einfließen.

Von diesem grunderwerbsteuerlich relevanten Vorgang losgelöst ist der erbschaftssteuerlich zu beurteilende Vorgang zu sehen, im Zuge dessen der Berufungswerberin mit dem Tod ihres Gatten ein Vermögensvorteil angefallen ist. Dem Anfall liegt der – Jahre zuvor – zwischen übergebendem Vater und übernehmenden Sohn abgeschlossene Vertrag zugunsten Dritter zugrunde. Gegenstand der **Erbschaftssteuer** ist der unentgeltliche Übergang von Vermögen. Sie erfasst die Bereicherung, die dem einzelnen Erwerber aufgrund des Erbanfalles zukommt. Im Streitfall ist der Vermögensanfall an die Berufungswerberin nach dem Ableben von JT zu beurteilen. Teil dieses Erwerbes ist die unter den Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG einzustufende Leibrente, die gemäß § 16 BewG entsprechend dem Lebensalter der Erwerberin im Anfallszeitpunkt zu kapitalisieren und als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer zu unterwerfen war.

Gesamthaft betrachtet liegen zwei verschiedene Rechtsvorgänge vor, von denen der eine gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG mit dem Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuerschuld, der andere mit dem Tod des Erblassers gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG die Erbschaftssteuerschuld begründet (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, TZ 21 zu § 1, VwGH 23.11.1955, Slg 1303/F, VwGH 7.3.1956, Slg 1377/F). In analoger Betrachtung kann die Schenkung unter einer Auflage gemäß § 3 Abs 1 Z 3 ErbStG herangezogen werden: *"Dass die Bedingung in einem Rechtsgeschäft enthalten ist, das der Grunderwerbsteuer unterliegt, ändert an dieser Betrachtungsweise nichts, weil Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer an verschiedene Vorgänge anknüpfen (VwGH 7.3.1956, Slg 1377/F und 30.6.1983, 83/15/0071)".* Zitat aus Fellner, wie oben, TZ 67 zu § 3 ErbStG.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine "Mehrfachbesteuerung" nicht vorliegt, da im einen Fall die grunderwerbsteuerlich zu beurteilende Gegenleistung des PT an JT aufgrund eines Rechtsgeschäftes unter Lebenden, im anderen Fall der erbschaftssteuerlich zu beurteilende Anfall der Leibrente an die Berufungswerberin aufgrund eines Erwerbes von Todes wegen Steuergegenstand ist. Bescheidadressat/in und Steuerschuldner/in ist im einen Fall der Grundstückserwerber PT, im anderen Fall die Berufungswerberin als Erbin.

Einheitliches Vertragswerk: Zu dem in der mündlichen Verhandlung vom 29.9.2005 aufgeworfenen Vorbringen, die Vertragswerke vom 17.12.1992 seien als eine Einheit zu sehen und die Gegenleistung des PT habe sich auch auf die anteilige Liegenschaftsübertragung durch die Berufungswerberin bezogen, ist zu bemerken, dass sich Solches aus den in Notariatsaktsform vorliegenden Verträgen nicht ablesen lässt. Im Schenkungs- und

Pflichtteilsverzichtsvertrag schenken die Eltern T ihren jeweiligen Liegenschaftsanteil an den Sohn. Es ist keinerlei Gegenleistung ausbedungen. Betreffend die Schenkung seitens der Mutter/Berufungswerberin erging ein Schenkungssteuerbescheid (siehe oben **B**)) an PT, der in Rechtskraft erwuchs. Der Übergabevertrag zwischen dem Übergeber JT und dem Übernehmer PT spricht unter Punkt III aus, dass ersterer *"das ihm gehörige, nicht protokollierte Einzelunternehmen.....samt allen Aktiven und Passivenlaut Bilanz per 31. Juli 1992an seinen Sohn"* überlasse und übergebe, zu folgenden Bedingungen: *"Herr PT verpflichtet sich an den Übergeber JTeine monatliche Leibrente....., nach dem Ableben des JT an dessen Gattin ET weiterhin eine lebenslängliche, monatliche Leibrente von S 6.000,-zu entrichten."* Aufgrund des entgeltlichen Charakters erging in Bezug auf die Grundstücksanteilsübergabe durch JT ein Grunderwerbsteuerbescheid, der ebenfalls unanfechtbar blieb. Die nunmehr eingewendete Einheitlichkeit der Vertragswerke mit Entgeltscharakter auch gegenüber der Berufungswerberin hätte anderslautende Bescheide nach sich gezogen.

Nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates sind die Vertragstexte jedoch eindeutig und es besteht keine Handhabe, sie nachträglich umzudeuten: Die Gegenleistung wird einzig dem Übergeber JT versprochen, dem allein das Einzelunternehmen gehört. Die Leibrente soll der Berufungswerberin erst nach dem Tod des Übergebers, ihres Gatten, zufallen. Die entsprechende Vereinbarung ist ein Vertrag zugunsten Dritter unter Lebenden, der gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG als Erwerb von Todes wegen gilt.

Insgesamt war daher der Berufung ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, am 5. Oktober 2005