



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Ernst Josef Huber, Steuerberater, 4840 Vöcklabruck, Bahnhofstraße 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz, vertreten durch RR AD Renate Pfändtner, vom 15. März 1999 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 40.265,00 S festgesetzt. Dies entspricht 9% einer Bemessungsgrundlage von 3.105.739,00 S unter Anrechnung der Steuer für Vorschenkungen in Höhe von 239.252,00 S.

### Entscheidungsgründe

Aus der Verhandlungsschrift vom 18. November 1994 über die Verlassenschaftsabhandlung nach dem am 9. Juli 1993 verstorbenen, zuletzt AdrHR, wohnhaft gewesenen Kaufmann hr geht unter Anderem Folgendes hervor:

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

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

von 1,088.912,00 S bereits ausbezahlt wurde.

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

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

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

Ausdrücklich und unwiderruflich anerkennt hiermit Herr C.R. die Schenkungen des Erblassers an die erbliche Witwe Bw. laut Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993.

Einvernehmlich wird festgestellt, dass das gesetzliche Vorausvermächtnis nach § 758 ABGB bereits erfüllt ist und zwar in der Weise, dass die erbliche Witwe in ihrem Wohnhaus die Fahrnisse übernommen hat."

Aus einer Mitteilung über die Fälligkeit der Versicherungssumme laut § 26 ErbStG 1955 der W.A. vom 30. Juni 1993 geht hervor, dass Herr hr, wohnhaft gewesen in AdrHR, am 9. Juni 1993 verstorben sei und bei der W.A. mit 2 Polizzen lebensversichert gewesen wäre. Als Versicherungsleistung sei nunmehr in Folge des Ablebens der versicherten Person ein Betrag von insgesamt 1,088.912,00 S fällig geworden. Auf Grund des vom Versicherungsnehmer festgesetzten Bezugsrechtes würde dieser Betrag an Frau Bw., Adresse, zur Überweisung gebracht werden.

Weiters liegt eine Mitteilung über die Fälligkeit der Versicherungssumme laut § 26 ErbStG 1955 vom 27. August 1993 der A.K. vor, wonach auf Grund einer Sterbegeldversicherung von hr ein Betrag von 35.715,00 S an Frau Bw. ausbezahlt worden sei.

Die am 18. Juni 1993 errichtete Todfallsaufnahme im Hinblick auf Herrn hr ergibt unter Anderem Folgendes:

Dieser sei verheiratet gewesen, letzter Wohnsitz sei AdrHR gewesen. Als nachgelassener Ehegatte scheint die Berufungswerberin auf, als volljährige Kinder zum einen C.R., zum anderen R.H.. Es würden keine minderjährigen Kinder oder minderjährigen Nachkommen bereits verstorbener Kinder vorliegen. Testamenterin würde die erbliche Witwe Bw. sein, nämlich nach einem Testament vom 27. Juni 1990.

Weiters liegt folgende Schenkungssteuererklärung vor:

Bw. hätte von ihrem Mann, hr, verstorben am 9. Juni 1993, zuletzt wohnhaft in AdrHR, am 3. Mai 1993 nachstehende Vermögenswerte schenkungshalber erhalten:

1.	Wertpapierdepot mit einem Guthabensstand von (laut Depotauszug per 31. Dezember 1992)	919.394,00 S
2.	Sparbuch mit einem Guthabensstand von	947.687,51 S
3.	Bargeldbetrag von	200.000,00 S
4.	100 Goldmünzen (Einfachdukaten) im Wert von	43.500,00 S
5.	Wertpapierdepot im Betrag von	247.964,29 S
6.	Sparbuch mit einem Guthabensbetrag von	119.984,67 S
7.	Am 4. Juli 1990 einen Bargeldbetrag von	500.000,00 S
8.	Sparbuch mit einem Guthaben von	<u>42.124,68 S</u>
	sohin gesamt	3,020.655,15 S

Darüber hinaus hätte sie nach dem Ableben ihres Mannes von der W.A. aus einer Lebensversicherung den Betrag von 1,088.912,00 S ausbezahlt erhalten, da sie als Begünstigte ausgewiesen gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 10. Mai 1995 wurde von der Berufungswerberin in Bezug auf den Schenkungssteuerbescheid auf Grund der obigen Schenkungssteuererklärung Folgendes vorgebracht:

1. Geld für Haushaltsführung:

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

Es werde daher ersucht, dass die Aufwendungen zur Lebensführung des verstorbenen Ehegatten, welche die Berufungswerberin aus ihrem eigenen Einkommen bestritten hätte, wie folgt in Abzug gebracht werden würden: 12,5 Jahre = 150 Monate, durchschnittlich 12.000,00 S pro Monat,  $12.000 \times 150 = 1,800.000,00$  S.

## 2. Bargeldzuwendung vom 4. Juli 1990

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

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

## 3. Erhaltene Lebensversicherungssumme

Der Berufungswerberin wurden aus der Lebensversicherung ihres verstorbenen Mannes 1,088.912,00 S ausbezahlt (siehe dazu Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993). Aus den nachfolgend angeführten Gründen würde beantragt werden, dass die ausbezahlte Lebensversicherungssumme nicht in die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer einbezogen werde.

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

All diese Umstände hätten letztlich dazu geführt, dass der Verstorbene seine Ehegattin als bezugsberechtigte Person der Versicherungsanstalt gegenüber bekannt gegeben hätte, um

so den gesetzlichen Unterhalt der Berufungswerberin im Falle seines Ablebens abzusichern. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 würde der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht werde, ebenfalls der Schenkungssteuer unterliegen. Bei Zuwendungen der Z 3 sei jedoch nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung des Erwerbers eintrete, sondern auch, ob beim Zuwendenden der Bereicherungswille bestanden hätte (VwGH 21.5.1970, 1183/69).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Belege über die Zuwendung von 500.000,00 S könnten nicht vorgelegt werden, da es sich hier um einen Barbetrag gehandelt habe. Wie bereits im Schreiben vom 10. Mai 1995 ausgeführt, wäre der alleinige Zweck der Übergabe dieser Barmittel gewesen, dass formell der im Kaufvertrag ausgewiesene "Kaufbetrag" als entrichtet ausgewiesen werden hätte können. In Wirklichkeit hätte die Berufungswerberin für den Erwerb der Eigentumswohnung keinen Schilling aufgewendet, die Übernahme der Wohnung sei daher als reine Schenkung zu werten.

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

*"Ich, Bw., 5020 Salzburg, Kirchenstraße 59, erkläre an Eides statt, dass die gesamten Kosten der Haushaltsführung, somit auch die Aufwendungen für meinen Mann, bis zu seinem Tode (9. Juni 1993) von mir zur Gänze aus meinem Einkommen bestritten worden sind."*

Im Schreiben der Berufungswerberin vom 3. November 1997 wurde wie folgt ausgeführt:  
Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993 und der  
Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1989 in Kopie würden beigelegt werden.

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

a) Der letzte ergangene Vermögensteuerbescheid wäre der zum 1. Jänner 1989 gewesen. Die Vermögensteuer sei für die Folgejahre bis 1993 dann in unveränderter Höhe vorgeschrieben worden, ohne dass ein neuer Bescheid erlassen worden wäre.

b) Das im Bescheid ausgewiesene sonstige Vermögen setze sich wie folgt zusammen:

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

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

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

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

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	482.301,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	83.102,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	24.156,0 S
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>589.559,00 S</b>

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

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

Mit Bescheid vom 15. März 1999 wurde im Hinblick auf den Erwerb von Todes wegen von hr ein Erbschaftssteuerbescheid an Bw. abgefertigt. Die Erbschaftssteuer wurde mit 54.529,00 S festgesetzt, was sich wie folgt ergeben würde:

Bemessungsgrundlage 3,175.280,00 S, davon 9 %	285.775,00 S
ab Steuer für Vorschenkung	-231.252,00 S
	<b>54.523,00 S</b>

Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt:

Erwerbe von Todes wegen			
1. W.A.	1,088.912,00 S		
2. A.K.	35.715,00 S		
	1,124.627,00 S		
ab Abgeltungssumme	940.000,00 S		
	184.627,00 S		
plus Vorschenkungen, angezeigt 20. Dezember 1993	3,020.655,00 S		
	3,205.282,00 S		
ab Freibetrag	30.000,00 S		
	3,175.280,00 S	9 % =	285.775,00 S
ab Steuer für Vorschenkung			-231.252,00 S
Erbschaftssteuer			54.523,00 S

Es wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingebracht wie folgt:

1. W.A. (1,088.912,00 S)

Um Doppelausführungen zu vermeiden, werde vorweg auf das Schreiben vom 10. Mai 1995 verwiesen. Ergänzend könne dazu noch Folgendes ausgeführt werden:

Bw. hätte nach dem Ableben ihres Mannes mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen keinerlei Witwenpension erhalten.

Das Einkommen ihres verstorbenen Mannes hätte zum weitaus überwiegenden Teil aus einer monatlichen Leibrentenzahlung (Firmenverkauf) bestanden. Bw. und dem verstorbenen Gatten wäre vollkommen klar gewesen, dass diese Leibrentenzahlungen mit dem Tode des Berechtigten (des wäre in diesem Falle ihr Mann) ersatzlos enden würden. Da der Gesundheitszustand bereits Jahre vor dem Tod des verstorbenen Gatten schon sehr schlecht gewesen wäre, sei für Bw. damals völlig unklar gewesen, ob sie weiterhin berufstätig sein hätte können. Unter Umständen würde sie gezwungen gewesen sein, ihre Erwerbstätigkeit völlig einzustellen, um den schwer behinderten Gatten zu pflegen.



Des Weiteren wären zum damaligen Zeitpunkt noch 2 unversorgte Kinder, welche sich noch in Ausbildung befunden hätten, vorhanden gewesen.

Bei einem plötzlichen Ableben ihres Mannes würde daher die Berufungswerberin zum damaligen Zeitpunkt völlig mittellos und ohne Unterhalt für sich und ihre Kinder dagestanden sein.

All diese Umstände würden letztlich den verstorbenen Gatten damals dazu bewogen haben (26. Juni 1990), die Berufungswerberin als bezugsberechtigte Person gegenüber der Versicherungsanstalt im Falle seines Ablebens namhaft zu machen, sodass im Falle seines plötzlichen Ablebens der Unterhalt für die Berufungswerberin und ihre unversorgten Kinder doch notdürftig gewährleistet hätte werden können.

Daraus könne hinreichend ersehen werden, dass beim Zuwendenden der Bereicherungswille gefehlt habe. Auf die entsprechende Verwaltungsgerichtshofjudikatur in diesem Zusammenhang werde verwiesen (siehe auch Schreiben vom 10. Mai 1995).

Es werde daher nochmals beantragt, dass die erhaltene Versicherungssumme aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werde.

## 2. Versicherungssumme A.K.

Die Versicherungssumme aus der Sterbegeldversicherung bei der A.K. in Höhe von 35.715,00 S sei wohl ursprünglich an die Berufungswerberin ausbezahlt worden. Dieser Betrag sei jedoch an den abhandelnden Notar, zu Gunsten der Verlassenschaft, weitergeleitet worden. Die ausbezahlte Sterbegeldversicherung in Höhe von 35.715,00 S sei daher letztlich dem erbberechtigten Sohn, Herrn C.R., zugeflossen und daher auch ihm zuzurechnen. Siehe dazu auch die Verlassenschaftsabhandlung nach hr vom 18. November 1994, Seite 4 und 5.

Die oben angeführte Summe sei daher ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

## 3. Abgeltungssumme 940.000,00 S

Gemäß dem Protokoll zur Verlassenschaftsabhandlung vom 18. November 1994 hätte Bw. dem erblichen Sohn, C.R., eine Vergleichssumme von 940.000,00 S zur Abgeltung aller Ansprüche aus dem Titel der Schenkungen, welche der Erblasser zu Lebzeiten an die Berufungswerberin getätigt hätte, bezahlt. Diesem ausgehandelten Vergleich wären jedoch zahlreiche, sehr zeitaufwändige und umfangreiche Verhandlungen und Besprechungen vorausgegangen, die der Berufungswerberin zusätzliche Rechts- und Beratungskosten in diesem Zusammenhang verursacht hätten. Dadurch hätte jedoch vermieden werden können, dass der Berufungswerberin jahrelange Prozesse aufgezwungen worden wären, die letztlich eine Unsumme an Rechts- und Gerichtskosten verschlungen hätten.

Diese Aufwendungen hätten wie im Schreiben vom 10. Mai 1995 bereits ausgeführt, insgesamt 67.656,00 S betragen.

Es werde daher nochmals der Antrag gestellt, dass diese Rechts- und Beratungsaufwendungen von insgesamt 67.656,00 S zusätzlich zur Vergleichszahlung in Höhe von 940.000,00 S, somit insgesamt 1.007.656,00 S zum Abzug zugelassen werden würden.

#### 4. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG 1955

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 7. April 1998 sei bereits Schenkungssteuer von einer Gesamtzuwendung über 3.020.655,00 S vorgeschrieben worden. Beim angefochtenen Bescheid sei die Vorschenkung, ohne Berücksichtigung eines Freibetrages, im Gesamtausmaß von 3.020.655,00 S hinzugerechnet worden.

Es werde daher beantragt, dass neben dem Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 in Höhe von 30.000,00 S auch der Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG 1955 (Ehegattenfreibetrag) in Höhe von 100.000,00 S in Abzug gebracht werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 1999 wurde der Berufung teilweise stattgegeben, die Erbschaftssteuer mit 43.308,00 S festgesetzt. Dies wurde wie folgt begründet:

##### Zu Punkt 1 der Berufung:

Nach der Eingabe vom 10. Mai 1995 hätte die Berufungswerberin seit dem Jahre 1991 mit ihrem verstorbenen Ehegatten einen gemeinsamen Haushalt geführt. Während der gesamten Zeit bis zum Ableben – insgesamt 12,5 Jahre – hätte sie die Kosten der Haushalts- und Lebensführung, somit auch die Kosten des Lebensunterhaltes des verstorbenen Gatten aus ihren eigenen Einkünften bestritten. Vom Ehegatten seien zur gemeinsamen Haushaltsführung keinerlei Beiträge geleistet worden.

Der Einwand, dass sie im Zeitpunkt des Abschlusses der Versicherung im Falle des plötzlichen Ablebens des Ehegatten völlig mittellos und ohne Unterhalt für sich und ihre Kinder dagestanden wäre, gehe somit ins Leere. Wenn sie seit 12,5 Jahren den gesamten Unterhalt der Familie bestreiten hätte könne, wäre die behauptete Unterhaltssicherung nicht erforderlich gewesen bzw. erscheine die diesbezügliche Behauptung auch nicht glaubwürdig.

Die Berufung erweise sich somit in diesem Punkt als unbegründet.

##### Zu Punkt 2:

In diesem Punkt wäre der Berufung stattzugeben gewesen.

##### Zu Punkt 3.:

Die Zahlung an den Sohn C.R. sei bei der Bescheiderstellung antragsgemäß berücksichtigt worden. Ein Abzug der diesbezüglichen Beratungskosten der Berufungswerberin finde in § 20 ErbStG 1955 keine Deckung.

In diesem Punkt wäre die Berufung ebenfalls abzuweisen gewesen.

Zu Punkt 4.:

Freibeträge nach § 14 ErbStG 1955 könnten dann, wenn innerhalb der letzten 10 Jahre mehrere Vermögensvorteile von derselben Person angefallen seien, nicht pro Erwerb abgezogen werden. Aus der in § 11 ErbStG 1955 angeordneten Zusammenrechnung der Erwerbe und der Festsetzung der Steuer vom Gesamtbetrag ergebe sich, dass der nach § 14 Abs. 3 ErbStG 1955 auf Schenkungen unter Lebenden beschränkte Freibetrag von 100.000,00 S anlässlich der Zusammenrechnung nicht mehr zu berücksichtigen sei. Der angefochtene Bescheid wäre jedoch in diesem Punkt insoweit abzuändern, als die Steuer für den Vorerwerb fiktiv auf den Todestag zu ermitteln sei.

Es ergebe sich demnach folgende Berechnung der Erbschaftssteuer:

Gesamterwerb laut Bescheid vor Abzug des Freibetrages	3,205.282,00 S		
Abzüglich Erlös A.K.	35.715,00 S		
Abzüglich Freibetrag Steuerklasse I	30.000,00 S		
	3,139.560,00 S	9 %	282.560,00 S
Ab gemäß § 11 ErbStG 1955 für Vorschenkung: Vorschenkung laut Bescheid vom 7. April 1998	3,020.655,00 S		
Ab Freibetrag Steuerklasse I	30.000,00 S		
rund	2,990.650,00 S	8 %	239.252,00 S
Erbschaftssteuer			43.308,00 S

Mit Schreiben vom 27. August 1999 wurde durch Bw. der Antrag gestellt, die Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Ergänzend zur Berufung würde noch Folgendes ausgeführt werden:

Zu Punkt 1: W.A. 1,088.912,00 S:

Die Berufungswerberin hätte den Lebensunterhalt ihres verstorbenen Mannes seit dem Jahr 1981 aus ihren Einkünften bestritten (siehe Schreiben vom 10. Mai 1995). Diese Tatsache hätte die Abgabenbehörde bei der Vorschreibung der Schenkungssteuer (Bescheid vom 7. April 1998) jedoch nicht anerkannt. Genau auf diese Tatsache stütze sie sich jedoch nunmehr bei der Begründung in der bekämpften Berufungsvorentscheidung. Sie könne nicht einerseits eine Tatsache als nicht erwiesen verwerfen und andererseits genau diese Tatsache als Begründung für die Argumentation bei der Unterhaltssicherung der Lebensversicherung heranziehen und sich darauf stützen. Insofern sei die Begründung widersprüchlich und der Bescheid daher auch mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Die hier ausgezahlten Lebensversicherungen seien bereits viel früher abgeschlossen worden (1973 und 1985). Zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Lebensversicherungsverträge würde nicht die Berufungswerberin bezugsberechtigt gewesen sein, sondern andere Personen. Erst am 26. Juni 1990, also zu einem Zeitpunkt, wo der Gesundheitszustand des verstorbenen Mannes der Berufungswerberin schon sehr schlecht gewesen wäre, hätte er sich entschlossen zur Absicherung ihres Unterhaltes im Falle seines Ablebens die Berufungswerberin als bezugsberechtignte Person gegenüber der Versicherungsanstalt namhaft zu machen. Zum damaligen Zeitpunkt wäre ja überhaupt nicht absehbar gewesen, wie lange die Berufungswerberin wegen der Pflege ihres Mannes noch berufstätig hätte sein können. Sobald sie neben der Pflege eine Erwerbstätigkeit nicht mehr ausüben hätten können, würde sie ausschließlich vom Einkommen ihres damals schon sehr kranken Mannes abhängig gewesen sein.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt hätte Bw. nach ihrem verstorbenen Mann weder einen Anspruch auf Witwenpension noch auf Fortzahlung der Leibrenten gehabt. Sie würde gezwungen gewesen sein, wegen der Pflege des Mannes, ihren Beruf zur Gänze aufzugeben, sie hätte nach seinem Tod wahrscheinlich nur mehr sehr schwer, wenn überhaupt, wieder eine Berufstätigkeit aufnehmen können. Es wäre ja überhaupt nicht absehbar gewesen, wie lange sie auf Grund der Pflege auf die Berufsausübung – und somit auf ein eigenes Einkommen – verzichten hätte müssen. Da sie zu diesem Zeitpunkt auch noch keine eigenen Pensionsansprüche geltend machen hätte können, würde sie nach dem Ableben ihres Mannes zur Sicherung ihres eigenen Unterhaltes und den der Kinder ausschließlich auf die Zuwendung aus den Lebensversicherungen angewiesen gewesen sein. Insofern sei völlig klar, dass diese zur Absicherung ihres Lebensunterhaltes gedient hätten.

Zu Punkt 3 Rechts- und Beratungskosten:

Ursprünglich sei vom Erben C.R. gefordert worden, dass Bw. die ihr im Zuge der Schenkung geflossenen gesamten Vermögenswerte wieder herausgebe (Schreiben vom 10. Mai 1995). Er hätte dies auch mittels Strafanzeige und Prozess erzwingen wollen.

Wie bereits in mehreren Schriftsätzen ausgeführt, hätte die Berufungswerberin nicht das ganze ihr zugewendete Vermögen verprozessieren und verstreiten wollen. Insofern seien unmittelbar in diesem Zusammenhang zur Abwendung eines ewig lang dauernden Rechtsstreites mit den bereits geschilderten Konsequenzen diese angeführten Rechts- und Beratungskosten angefallen.

Da diese Aufwendungen daher unmittelbar im Zusammenhang mit einer allfälligen Herausgabe der bereits erhaltenen Schenkung stehen würden, werde daher nochmals der Antrag gestellt, diese Aufwendungen auch zum Abzug zuzulassen.

Am 2. September 1999 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 16. November 1999 wurde durch die Berufungswerberin ergänzend ausgeführt:

Zu Punkt 1 (W.A.):

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 gelte als ein Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht werde (vgl. VwGH vom 28. März 1996, 95/16/0245). Das Wesen dieser nach § 2 Abs. 1 Z 3 leg.cit. der Steuer unterliegenden Verträge zu Gunsten Dritter (§ 881 ABGB) bestehe darin, dass die Berechtigung des Begünstigten erst durch den Tod des Erblassers entstehe. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb und dem Tod des Erblassers sei somit erforderlich. Erfasst würden jedoch nur solche Vermögensvorteile, die auf Grund eines Rechtsgeschäftes erworben worden wären.

In concreto seien der Berufungswerberin aus den Lebensversicherungen ihres verstorbenen Mannes 1,088.912,00 S ausbezahlt worden (vgl. Schenkungssteuererklärung vom 20. Dezember 1993). Zum Zeitpunkt des Abschlusses der zu Grunde liegenden Verträge (1973 und 1985) wäre nicht die Berufungswerberin, sondern andere Personen bezugsberechtigt gewesen. Erst mit Datum vom 26. Juni 1990 hätte sich der nunmehrige Erblasser entschlossen, die Berufungswerberin als bezugsberechtigte Person gegenüber der Versicherungsanstalt namhaft zu machen.

Im Folgenden werde bestritten, dass es sich bei den oben genannten Lebensversicherungsverträgen überhaupt um echte Verträge zu Gunsten Dritter im Sinne des

Gesetzes handle, wodurch eine Verwirklichung des Steuertatbestandes des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 von vornherein ausgeschlossen sei.

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

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

Daher spreche auch der OGH in seiner Entscheidung 7 Ob 18/84 (veröffentlicht in NZ 1985, 81) aus, dass es sich bei der Lebensversicherung mit Begünstigung lediglich um einen Vertrag handeln würde, durch den einem Dritten Rechte verschafft werden sollten. Der Unterschied zum Vertrag zu Gunsten Dritter im Sinne des § 881 ABGB würde darin liegen, dass im Zweifel die Lebensversicherung dem Dritten gerade keinen direkten Anspruch verschaffe. Dies auch deshalb, weil eine einmal vorgesehene Begünstigung mangels gegenteiliger Anordnung des Versicherungsnehmers bis zum Eintritt des Versicherungsfalles stets geändert werden könne – und zwar gemäß § 552 ABGB auch durch letztwillige Erklärung. Da es also wesentlich vom Willen des Versicherungsnehmers abhängе, ob er einen Dritten begünstige und ihm somit einen direkten Anspruch hinsichtlich einer Versicherungsleistung verschaffe, könne nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei Lebensversicherungsverträgen a priori um Verträge zu Gunsten Dritter handle. Da § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 aber von Verträgen zu Gunsten Dritter spreche, somit als steuerrechtliche Vorschrift auf eine zivilrechtliche Umschreibung aufbaue, sei der verwendete

Ausdruck auch im Steuerrecht in dem Sinn zu verstehen, wie er im Bereich der Teilrechtsordnung, dem der fragliche Begriff entnommen worden sei oder auf die verwiesen worden sei, gedeutet werde (vgl. dazu ÖStZ 1981, 226). Aus diesem Grund sei im konkreten Fall auch keine wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd BAO möglich und es greife die rein rechtliche Betrachtungsweise Platz. Mangels Vorliegens eines echten Vertrages zu Gunsten Dritter iSd ABGB sei somit einer steuerrechtlichen Anknüpfung dieses Sachverhaltes der Zugang verwehrt.

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

Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht werde grundsätzlich vom Bereicherungsprinzip beherrscht. Als steuerpflichtiger Erwerb gelte demnach nur eine Bereicherung des Erwerbers. Wie schon früher ausgeführt, wäre der am 9. Juni 1993 verstorbene Ehegatte der Berufungswerberin auf Grund seiner Erkrankung an Kinderlähmung sehr stark körperbehindert gewesen. Sein gesundheitlicher Zustand hätte sich insbesondere in den Jahren vor seinem Tod massiv verschlechtert und es wäre die Berufungswerberin dadurch zu einer Betreuung ihres Ehegatten angehalten gewesen. So hätte sie – von der körperlichen Pflege und dem seelischen Beistand abgesehen – sämtliche Besorgungen, wie Einkaufen, Medikamente herbeiholen, aber auch Fahrten zu Ärzten und Krankenhäusern etc. unternehmen müssen. In diesem Zusammenhang solle nochmals darauf hingewiesen werden, dass sich die gemeinsame Ehwohnung in einer Wohnanlage im 3. Stock ohne Lift befunden hätte (daher auch wesentlich mühsamer und zeitaufwändiger).

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

Da die genannten, von der Berufungswerberin zu Gunsten ihres Ehegatten geleisteten Tätigkeiten weit über die allgemeinen, im Familienrecht (§ 90 ABGB) begründeten, Beistandspflichten der Ehegatten zu einander hinausgereicht hätten (vgl. dazu Schwimann,

ÖJZ 1976, 368; zu wirtschaftlichen Grenzen der Beistandspflicht siehe OGH in RdW 1986, 42; SZ 58/132), hätte dieser die Berufungswerberin als Bezugsberechtigte seiner abgeschlossenen Lebensversicherungen eingesetzt, um ihr so eine für ihre Hilfsdienste entsprechende, der Berufungswerberin aus den Bestimmungen des Familienrechts auch zustehende Gegenleistung zukommen zu lassen. Damit stehe aber außer Zweifel, dass die Berufungswerberin durch die Zuweisung der Versicherungssumme nach dem Ableben ihres Mannes nicht bereichert worden wäre, sondern dass ihr dadurch eine Entschädigung im Sinne einer Entlohnung für ihre langjährigen, ohne Barlohn geleisteten Tätigkeiten erbracht worden sei.

Aber selbst bei von der Berufungswerberin nicht eingeräumter Annahme des Vorliegens einer eingetreten Bereicherung sei nach ständiger Rechtssprechung des VwGH bezüglich Subsumtion eines Sachverhaltes unter den Steuertatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 seitens der Steuerbehörde nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung des Erwerbes eingetreten sei, sondern auch, ob beim Zuwendenden der Bereicherungswille bestanden hätte (VwGH 21.5.1970, 1183/69; VwGH 26.1.1995, 89/16/0149).

Nicht relevant seien daher die begründenden Ausführungen der Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 1999, wonach die Witwe auch nach dem Ableben ihres Ehegatten den gesamten Unterhalt der Familie hätte bestreiten können, da sie dazu auch 12,5 Jahre vor dem Tod ihres Ehegatten in der Lage gewesen wäre. Zu prüfen würde vielmehr gewesen sein das Faktum, ob der nunmehrige Erblasser im Zeitpunkt des Einsetzens der Berufungswerberin als Begünstigter der Lebensversicherungen (26. Juni 1990) mit dem Vorsatz gehandelt hätte, diese dadurch zu bereichern. Dabei sei nicht unbedingter Vorsatz notwendig, sondern genüge bloß das Handeln mit *dolus eventualis*, das heißt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejahe bzw. in Kauf nehme (VwGH 24.5.1991, 89/16/0068).

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

Wie schon ausgeführt, wäre im Zeitpunkt der Begünstigung (26. Juni 1990) überhaupt nicht absehbar gewesen, wie lange die Berufungswerberin wegen der Pflege ihres Mannes noch berufstätig hätte sein können. So bald sie neben der Pflege ihren Beruf nicht mehr ausüben hätte können, würde sie daher ausschließlich vom Einkommen ihres schwer kranken Mannes abhängig gewesen sei und folglich nach seinem Ableben vor dem Problem gestanden, auf Grund ihres Alters und der längerfristigen Abstinenz vom Arbeitsplatz nur sehr schwer



wiederum eine neue Arbeit zu finden. Somit hätten auch die Tatsachen, dass die Berufungswerberin nach dem Tode ihres Mannes einkommenslos gewesen sein würde, sowie dass noch zwei unversorgte, in Ausbildung stehende Kinder aus vorangehender Ehe vorhanden gewesen wären, hr zusätzlich dazu bewogen hätten, die Berufungswerberin zwecks Absicherung ihres Unterhaltes im Falle seines Ablebens als bezugsberechtigte Person seiner Lebensversicherungen einzusetzen, sodass diesfalls der Unterhalt für die Berufungswerberin und ihre unversorgten Kinder doch halbwegs gewährleistet hätte werden können.

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

Pension Ehegatte netto (15.000,00 S x 14)	210.000,00 S	
Entnahmen aus KG (60.000,00 S x 12)	<u>720.000,00 S</u>	930.000,00 S
Nichtselbständige Arbeit Bw.	467.000,00 S	
Einkünfte aus Kapitalvermögen	88.000,00 S	
Einkünfte aus Vermietung/Verpachtung	<u>25.000,00 S</u>	
	580.000,00 S	
Abzüglich ESt-Belastung	<u>-168.000,00 S</u>	412.000,00 S
		1.342.000,00 S
Davon 40 %		536.800,00 S
Abzüglich eigenes Einkommen der Berufungswerberin		<u>-412.000,00 S</u>
<b>Jährlicher Unterhalt rund</b>		<b>125.000,00 S</b>

Nehme man eine Kapitalisierung dieses Betrages bei einer Lebenserwartung der Berufungswerberin von beispielsweise nur 75 Jahren vor, so stehe die Höhe des dabei resultierenden Betrages mit jener der Zuwendung keinesfalls in einem Verhältnis, müsse doch berücksichtigt werden, dass sich im Zuwendungsbetrag auch die Gegenleistung für geleistete

Hilfsdienste während der langjährigen Krankheit von hr befinde (vgl. vorhergehende Ausführungen).

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

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

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

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 wurde durch die Berufungswerberin der Antrag gemäß § 323 Abs. 12 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Am 3. März 2005 wurde an die W.A. folgendes Auskunftersuchen abgefertigt:

Im Hinblick auf die beiden Lebensversicherungen Polizze Nr.02.165 und 403.976 des hr wurde an Bw. ein Betrag von 1,088.912,00 S ausbezahlt. Auf welcher Rechtsgrundlage gemäß VersVG sei diese Auszahlung erfolgt? Um welche Art von Lebensversicherungen hätte es sich dabei gehandelt? Falls noch vorhanden, würden die Verträge samt eventuell vorhandenen Änderungen einzureichen sein.

Mit Schreiben vom 9. März 2005 wurde wie folgt geantwortet:

Es würde sich bei den angeführten Lebensversicherungen um Er- und Ablebensversicherungen gehandelt haben, die in Folge des Ablebens der versicherten Person, hr, fällig geworden wären.

Die jeweilige Ablebenssumme zuzüglich Gewinn Guthaben, insgesamt somit ein Betrag von damals 1,088.912,00 S sei an die im Ablebensfall begünstigte Person, Frau Bw., zur Auszahlung gebracht worden.

Beigelegt wurde eine Mitteilung an das Finanzamt über die Auszahlung des obigen Betrages an Bw..

Mit Schreiben vom 16. März 2005 wurde durch den Senat ergänzt:

Das Auskunftersuchen vom 3. März 2005 sei unzureichend beantwortet worden. Offen bliebe, auf welcher Rechtsgrundlage gemäß VersVG (§§ 159 ff VersVG?) die Auszahlung der gegenständlichen Beträge erfolgt sei. Weiters, um welche Art von Lebensversicherung es sich dabei gehandelt hätte (Kapitalversicherung?).

Zusätzlich seien die angeforderten Verträge nicht eingereicht worden.

Mit Schreiben vom 18. März 2005 wurden Kopien der Originalpolizzen zu den gegenständlichen Kapitalversicherungen eingereicht.

Weiters wurde bekannt gegeben, dass als Rechtsgrundlage für die Ablebensleistung § 166 VersVG gedient hätte.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 3. März 2005 wurden durch den Senat folgende Fragen an die Berufungswerberin gerichtet:

1.	Laut Aktenlage hätte die Berufungswerberin ihre selbständige Tätigkeit bei der Firma E.S. in den gegenständlichen Jahren nicht aufgegeben. Der Verweis auf eine Einkommenslosigkeit nach dem Tod des Erblassers gehe folglich ins Leere. Es sei dazu Stellung zu nehmen.
2.	Laut den Angaben von Bw. seien zwei unterhaltsberechtigte Kinder durch die Lebensversicherungssumme begünstigt worden. Laut Aktenlage handle es sich hierbei nicht um die leiblichen Kinder des Erblassers. Wer sei der Vater dieser Kinder (Namen und Adresse), seien durch diesen in den Jahren 1990 bis 1993 Unterhaltszahlungen geleistet worden? Wenn ja, in welcher Höhe jeweils?
3.	Eine behauptete Entschädigung für Haushaltsführungskosten sei bereits im Verfahren im Hinblick auf die Schenkungssteuer eingewendet worden. Falls eine Anrechnung dieser erfolgen würde, würde es sich jedoch nur um einen Betrag handeln. Eine doppelte Berücksichtigung sei jedenfalls nicht möglich. Die Berufungswerberin werde nun aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen.
4.	In den Jahren 1993, 1994 und 1995 seien von Bw. Einkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezogen worden. Auf Grund welcher Bezugsberechtigung seien diese bezogen worden?

Mit Schreiben vom 23. März 2005 wurden der Berufungswerberin die beiden Auskunftersuchen an die W.A. sowie deren Antwortschreiben samt Beilagen übermittelt.

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

zu 1.	Von der Berufungswerberin sei nicht vorgebracht worden, dass sie nach dem Tod des Ehegatten einkommenslos gewesen sein würde, sondern bloß, dass auf Grund
-------	--

	<p>der Erkrankung von hr und der damit in Zusammenhang stehenden Pflege durch Bw. es unsicher gewesen wäre, ob sie ihren Beruf gerade wegen des unsicheren Krankheitsverlaufes und der damit verbundenen Pfllegetätigkeit weiter ausführen hätte können. Damit verbunden gewesen wäre die Unsicherheit, ob sie bei gezwungener Einstellung ihrer nichtselbständigen Tätigkeit (auf Grund der Pflege ihres Mannes) letztlich nach dem Tod ihres Gatten und damit nach dem Ende der Pflege wieder einen ebenso gut dotierten Job bekommen hätte. Eben aus diesem Grund der Versorgung von Bw. und ihrer damals in Ausbildung befindlicher Kinder sei Bw. als bezugsberechtigte Person gegenüber der Versicherungsanstalt namhaft gemacht worden (siehe zu all dem bereits die Berufungsschrift vom 16. April 1999, den Vorlageantrag vom 27. August 1999 und die Berufungsergänzung vom 16. November 1999).</p>
zu 2.	<p>Vater der Kinder: E.St., AdressES</p> <p>Unterhalt 1990 bis 1993: für beide Kinder zusammen monatlich 10.800,00 S (Unterhalt für das einzelne Kind nicht mehr feststellbar)</p>
zu 3.	<p>Grundsätzlich würde hier auf die ausführliche Berufungsergänzung vom 16. November 1999 verwiesen werden, wo von der Berufungswerberin primär vertreten werde, dass auf Grund des dort noch einmal verdeutlichten Sachverhaltes von keinem echten Vertrag zu Gunsten Dritter auszugehen sei und demnach der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 nicht zum Zuge komme.</p> <p>Für den Fall, dass der Senat nicht zu dieser Rechtsansicht gelange, sei eingewendet worden, dass eine objektive Bereicherung nicht vorliege, dass Bw. ihren an Kinderlähmung schwer erkrankten Mann über die wirtschaftlichen Grenzen der Beistandspflicht hinaus zu pflegen gehabt hätte (körperliche Pflege, Transporte ins Krankenhaus und zu Ärzten, etc.) und diese Pflegekosten (Arztkosten, Kosten für Medikamente, Heilbehelfe, etc.) aus Eigenem zu Tragen gehabt hätte (vergleiche insbesondere VwGH 29.1.1996, 95/16/0096, ÖStZB 1996, 608 ff zu Zuwendungen in Anerkennung erbrachter Pflegeleistungen).</p> <p>Diese Pflegekosten würden nicht im Schenkungssteuerverfahren geltend gemacht werden (dort nur Kosten der Lebensführung), sondern allein im Verfahren betreffend Erbschaftssteuer. Es handle sich demnach – anders als im Ergänzungsvorhalt des Senates ausgeführt – nicht um ein und denselben Betrag.</p> <p>Abschließend würde nochmals festgehalten sein, dass über all dem auch eine subjektive Bereicherung, sprich ein Bereicherungswille seitens hr nicht vorliege, so dass insgesamt keinesfalls von einer Steuerpflicht der Versicherungsleistung auszugehen sei (vergleiche dazu und zu den Ausführungen davor nochmals die eingehenden Darstellungen in der Berufungsergänzung vom 16. November 1999).</p>

zu 4.	Es würde sich dabei um eine so genannte "begrenzte Witwenpension" nach § 136 GSVG gehandelt haben (hätte ab 1. Juli 1993 für 30 Monate und zwar mit monatlich 12.157,30 S gebührt), weil die Voraussetzungen für eine reguläre Witwenpension nicht erfüllt gewesen wären. Die Pensionseinkünfte wären als nichtselbständige Einkünfte der vollen Steuerpflicht unterlegen.
Stellungnahme zum Schreiben vom 23. März 2005	
	<p>Die vorgehaltenen Ermittlungsergebnisse würden aufzeigen, was bislang ohnehin bekannt gewesen wäre, nämlich dass ein Betrag von 1,088.912,00 S auf Grund des Ablebens von hr als Versicherungsnehmer der in Frage stehenden Lebensversicherung an Bw. als Begünstigte dieser Lebensversicherung zur Auszahlung gekommen sei.</p> <p>Auch die Rechtsgrundlage der Auszahlung, nämlich § 166 VersVG, sei bekannt und sei dies bereits in der Berufungsergänzung vom 16. November 1999 in die rechtliche Würdigung mit einbezogen worden.</p> <p>Die Ausführungen in der Berufungsergänzung vom 16. November 1999 würden daher – ergänzt durch obige Stellungnahme – aufrecht erhalten werden und es werde nochmals ersucht, die Versicherungssumme mangels Steuerpflicht von der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.</p>

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

Aktenkundig ist weiters, dass die Berufungswerberin durch Kaufvertrag vom Oktober 1991 ein Grundstück um 1,168.400,00 S gegen Barzahlung erworben hat.

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

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

Mit Schreiben vom 20. Dezember 1993 hätte Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in L. mitgeteilt, dass sie von ihrem verstorbenen Ehegatten am 3. Mai 1993 und am 4. Juli 1990 Schenkungen erhalten habe.

Darüber hinaus hätte sie nach dem Ableben von der W.A. aus einer Lebensversicherung den Betrag von 1,088.912,00 S ausbezahlt erhalten.

Im Verlassenschaftsverfahren sei am 18. November 1994 zwischen dem erblichen Sohn C.R. und Bw. ein Vergleich abgeschlossen worden. Bw. hätte aus dem Titel von Schenkungen seitens hr an Bw. einen Betrag in Höhe von 940.000,00 S an C.R. zu bezahlen gehabt. Dieser Betrag sei als Schenkungspflichtteil des C.R. bei der Berechnung der Schenkungssteuer für

den Erwerb durch Bw. abziehen. Die Kosten für Beratung in Höhe von 67.656,00 S könnten bei der Berechnung der Schenkungssteuer nicht abgezogen werden, da es sich nicht um Kosten eines wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreits handle (§ 20 abs. 4 Z 4 ErbStG 1955).

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

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

Mit dem Ableben des hr hätte Bw. einen Versicherungserlös der W.A. in Höhe von 1.088.912,00 S ausbezahlt erhalten. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 gelte als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers gemacht werde.

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

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

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

Im Hinblick auf die Anrechnung von 1.800.000,00 S Kosten der Haushaltsführung im Schenkungssteuerverfahren wurde der Parteienvertreter darauf hingewiesen, dass § 21 ErbStG 1955 lediglich eine Anrechnung von bis zu drei Jahren zulassen würde.

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

Die ausbezahlte Versicherungssumme in Höhe von 1.088.912,00 S wurde durch die Berufungswerberin als Gegenleistung für Hilfsdienste, die weit über die Beistandspflicht des

ABGB hinausreichen, qualifiziert. Auf die Frage, welche Leistungen, wann und in welchem Ausmaß erbracht worden seien, wurde vom Parteienvertreter wie folgt ausgeführt: Grundsätzlich seien es Leistungen gewesen, die im Zusammenhang mit der Krankheit des Gatten der Berufungswerberin gestanden wären, somit Pflegeleistungen in einem Zeitraum von etwa drei Jahren vor dessen Tod. Das Ausmaß würde schwer zu beurteilen sein, etwa Arzt-, Krankenhausfahrten und Besorgungen. Alle Dinge, die notwendig seien, wenn jemand nicht mehr mobil sei.

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

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

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

Weiters wurde vom Parteienvertreter ausgeführt, dass der Erblasser sehr schnell verstorben sei, eher unerwartet zum damaligen Zeitpunkt. Man würde damit gerechnet haben, dass er ein "richtiger" Pflegefall werden würde, was nicht eingetreten sei.

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

Zusätzlich wird verwiesen auf den Sachverhalt laut Berufungsentscheidung RV/0347-L/02 betreffend Schenkungssteuerbescheid an die Berufungswerberin mit identem Datum.

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

#### **Lebensversicherungsbetrag in Höhe von 1,088.912,00 S**

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen auch 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 ständiger Judikatur des VwGH (23.1.1992, 88/16/0139, 22.10.1992, 91/16/0103, 29.1.1996, 94/16/0064) fällt eine Kapitalversicherung auf Er- und Ableben, die gemäß § 166 VersVG an den Begünstigten ausbezahlt wird, unter obige Bestimmung.

Unstrittig ist, dass es sich im gegenständlichen Fall um zwei Kapitalversicherungen im obigen

Sinn handelt.

Die Ausführungen der Berufungswerberin, dass es sich bei einem solchen Vertrag um einen unechten Vertrag zu Gunsten Dritter handeln würde, der keinen direkten Anspruch begründen würde, und folglich nicht unter den § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 fallen würde, gehen daher ins Leere.

Unwesentlich diesbezüglich ist auch, dass die Berufungswerberin erst im Juni 1990 als Begünstigte vom späteren Erblasser eingesetzt worden ist, bei Abschluss der Verträge demnach andere Personen begünstigt gewesen wären.

Eingewendet wurde weiters, dass kein Bereicherungswille von Seiten des Erblassers gegeben gewesen sein würde, da die Begünstigung in den beiden Lebensversicherungsverträgen zur Sicherung des gesetzlichen Unterhaltes der Berufungswerberin und ihrer beiden Kinder vorgenommen worden sei.

Die Unterhaltssicherung für die Kinder der Berufungswerberin ist jedenfalls auszuschließen: Zum Einen handelte es sich nicht um Kinder des hr, zum Anderen wurden vom leiblichen Vater der Kinder Unterhaltszahlungen in Höhe von 10.800,00 S pro Monat geleistet.

Die Berufungswerberin selbst war zum Zeitpunkt der Einsetzung als Begünstigte bis zum Tode des hr mit 40 Stunden pro Woche vollzeitbeschäftigt. Zudem wurden von ihr Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Nach den von der Berufungswerberin im Zuge des Ermittlungsverfahrens getätigten Angaben ergibt sich in den Jahren 1991 bis 1993 etwa ein durchschnittlicher Gesamtbetrag der Einkünfte von 708.218,00 S.

Zusätzlich bestand zu diesem Zeitpunkt eine Forderung an die Firma E.S. in Höhe von mindestens 756.489,00 S.

Im Oktober 1991 etwa wurde von der Berufungswerberin ein Grundstück gegen Zahlung eines Barbetrages in Höhe von 1,168.400,00 S erworben, daraufhin wurde der Bau eines Hauses um 4,5 Mio. S vorgenommen.

Die Berufungswerberin hat sowohl über nicht unerhebliche laufende Einkünfte, als auch über Vermögen verfügt.

Zusätzlich wurde nach dem Tod des Gatten eine – zwar auf 30 Monate begrenzte – Witwenpension an die Berufungswerberin ausbezahlt.

Der Senat konnte keinen Ausschluss des Bereicherungswillens auf Grund einer Sicherung des Unterhaltes durch die Begünstigung in den Versicherungsverträgen feststellen.

Sollte diese folglich lediglich zur Bewahrung des bisherigen Lebensstandards vorgenommen worden sein, schließt dies den Bereicherungswillen nicht aus (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

Die Grundlagen für die Sicherstellung des anständigen Unterhaltes waren gegeben, weshalb die Einsetzung als Begünstigte nicht als Vorsorge für den mangelnden anständigen Unterhalt zu sehen ist (VwGH 21.5.1970, 1183/69, 30.8.1995, 94/16/0034).

Die Ausführungen der Berufungswerberin über eine eventuelle Aufgabe der



nichtselbständigen Tätigkeit konnten nicht berücksichtigt werden, da es sich lediglich um Spekulationen über zukünftige Zustände handelt. Von ihr selbst wurde angegeben, dass nicht vorhersehbar gewesen sein würde, in welchem Umfang Pflegeleistung zu erbringen gewesen wären. Hypothetische Annahmen können weder eine Unterhaltspflicht begründen, noch den Bereicherungswillen ausschließen.

Weiters wurde von der Berufungswerberin eingewendet, es würde sich bei den ausbezahlten Versicherungsleistungen um eine Gegenleistung für Hilfsdienste handeln, die *"weit über die ABGB-Beistandspflichten hinausreichen würden"*, um eine laut Familienrecht zustehende Gegenleistung.

Es würde sich hierbei um Leistungen gehandelt haben, die mit der Krankheit des hr in Zusammenhang gestanden wären, Pflegeleistungen in einem Zeitraum von etwa drei Jahren vor seinem Tod. Es hätte sich um Arzt- und Krankenhausfahrten und Besorgungen gehandelt. Im Zuge des Erörterungstermines wurde angegeben, dass der Tod des Erblassers sehr plötzlich gekommen sei, dass man primär erwartet hätte, dass sich dieser zu einem "richtigen Pflegefall" entwickeln würde, was nicht eingetreten sei.

Nun ist damit offensichtlich, dass eine ständige Betreuung über den ganzen Tag hinweg nicht notwendig gewesen ist. Vielmehr handelt es sich bei den angeführten Diensten um solche, die im Rahmen der allgemeinen ehelichen Beistandspflicht gemäß § 90 ABGB zu erbringen sind (OGH 19.5.1994, 2 Ob 533/94).

Dass die oben aufgezählten Verrichtungen ein Ausmaß erreicht hätten, das ansonsten lediglich von einer fremden Arbeitskraft iSd § 21 ErbStG 1955 bewältigt hätte werden können, ist den Angaben der Berufungswerberin nicht zu entnehmen und wurde auch nicht im Konkreten behauptet. Auch eine Anrechnung iSd § 21 ErbStG 1955 kommt folglich nicht in Betracht (siehe auch VwGH 9.1.1964, 1836/62).

### Rechts- und Beratungskosten

In Summe wurden an Kosten für Rechtsanwalt und Steuerberater 67.656,00 S gemäß § 20 ErbStG 1955 geltend gemacht.

Die diesbezüglich eingereichten Rechnungen weisen lediglich pauschale Zahlungen aus, eine Zuteilung in Kosten des Verlassenschaftsverfahrens und Kosten des Strafverfahrens ist nicht mehr möglich.

Es steht fest, dass für beide Verfahren Kosten angefallen sind, abzugsfähig können jedoch nur die Kosten für das Verlassenschaftsverfahren sein (da nur diese dem Erwerb des Vermögens, zur Durchsetzung der Rechte gedient haben, siehe auch VwGH 26.6.1997, 96/16/0180).

Eine Aufteilung im Schätzungsweg je zur Hälfte wurde im Zuge des Erörterungstermines von beiden Vertretern anerkannt.

Der Senat geht folglich auch von einer solchen aus, abzugsfähig sind daher Rechts- und Beratungskosten in Höhe von 33.828,00 S.

### Ehegattenfreibetrag

Gemäß § 11 ErbStG 1955 werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, welche für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre.

Nach § 14 Abs. 3 ErbStG 1955 bleiben bei Schenkungen unter Lebenden zwischen Ehegatten neben dem Freibetrag nach Abs. 1 Z 1 100.000,00 S steuerfrei.

Wie dem Wortlaut des § 11 ErbStG 1955 eindeutig zu entnehmen ist, ist von der Steuer vom Gesamtbetrag nur diejenige Steuer abzuziehen, die für den früheren Erwerb (hier die Schenkungen in den Jahren 1990 und 1993) zu erheben gewesen wäre. Es handelt sich demnach um einen fiktiven Steuerbetrag (VwGH 6.10.1994, 94/16/0221).

Es kommt somit nicht darauf an, welche Steuer für die Vorerwerbe entrichtet worden ist, sondern welche Steuer zum Zeitpunkt des letzten Erwerbes zu entrichten gewesen wäre.

Der Ehegattenfreibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG 1955 steht lediglich bei Schenkungen unter Lebenden zu – folglich nicht zum Zeitpunkt des letzten Erwerbes, hier dem Erwerb von Todes wegen.

Eine Berücksichtigung des Ehegattenfreibetrages bei der Berechnung des fiktiven Steuerbetrages war demnach nicht möglich.

Die Bemessungsgrundlage und die Erbschaftssteuer errechnen sich daher wie folgt:

W.A.	1,088.912,00 S		
ab Abgeltungssumme	-940.000,00 S		
ab Rechts- und Beratungskosten	<u>-33.828,00 S</u>		
	<b>115.084,00 S</b>		
plus Vorschenkungen	<u>3,020.655,00 S</u>		
	<b>3,135.739,00 S</b>		
ab Freibetrag	<u>-30.000,00 S</u>		
	<b>3,105.739,00 S</b>	9%	<b>279.517,00 S</b>
abzüglich Steuer für Vorschenkungen laut			<b><u>-239.252,00 S</u></b>

---

Berufungsvorentscheidung	
<b>zu entrichtende Erbschaftssteuer</b>	<b>40.265,00 S</b>

Linz, am 13. Juli 2005