



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 4

GZ. RV/0457-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Mitglieder B, C und D über die Berufung der DH, Adr, vertreten durch Steuerberater, vom 16. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 20. Juni 2002 betreffend Schenkungssteuer nach der am 31. August 2005 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut "Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag" (Notariatsakt) vom 13. September 1996 hatte GN mehrere in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaften sowie seinen Kommanditanteil an der N-KG an die Tochter DN verehel. H (= Berufungswerberin, Bw) übergeben, welche sich vertraglich ua. zu folgender Leistung gegenüber dem Übergeber unter Vertragspunkt Viertens 1.) verpflichtete:

"sie hat ihm eine lebenslängliche, monatliche Versorgungsrente in Höhe von monatlich S 41.670 ... jeweils ... zu überweisen. Nach dem Ableben des Übergebers GN ist die Übernehmerin DN verpflichtet, an ihre Mutter ON eine lebenslängliche, monatliche Versorgungsrente in Höhe von S 20.500 ... jeweils ... zu überweisen. Diese Verpflichtung der Übernehmerin zur Bezahlung einer lebenslänglichen Versorgungsrente an ihren Vater ... sowie an ihre Mutter ... ist als Reallast auf den Übergabsliegenschaften grundbürgerlich sicherzustellen. ..."

Vertragsparteien des Übergabsvertrages waren einerseits GN und Gattin ON, andererseits deren Töchter DN und AN. In Punkt "Siebtens" hat ON einen unwiderruflichen Pflichtteilsverzicht gegenüber ihrem Ehegatten hinsichtlich aller an die Töchter übergebenen oder künftig zu übergebenden Vermögenswerte abgegeben. Unter Punkt "Elftens 3." der "Allgemeinbestimmungen" erklärten die Vertragsparteien, dass sowohl Leistung als auch Gegenleistung ihren allseitigen wirtschaftlichen Interessen und Wertvorstellungen entspricht. Laut Aufsandungserklärung erteilten die Vertragsparteien ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund des Vertrages über auch nur einseitiges Begehren im Grundbuch ua. die Eintragung beider Versorgungsrenten als Reallasten vorgenommen wird.

Laut abschließendem Passus wurde der Notariatsakt vom Notar den Parteien "klar und deutlich vorgelesen, von ihnen selbst vollinhaltlich durchgelesen und als ihrem wahren Willen entsprechend genehmigt" und sodann unterfertigt.

Die Versorgungsrenten waren neben der Übernahme von Verbindlichkeiten Bemessungsgrundlage für die der Bw mit Bescheid vom 11. März 1999 rechtskräftig vorgeschriebene Grunderwerbsteuer betreffend die Übergabe, welche als rein entgeltliches Rechtsgeschäft qualifiziert wurde.

Der Übergeber GN ist am 12. Dezember 1999 verstorben. Das Finanzamt hatte diesbezüglich der Witwe ausgehend von einem Versicherungserlös (Lebensversicherung) sowie von der mit dem Ableben des GN angefallenen Rentenforderung aus dem Übergabsvertrag 1996 in Höhe von kapitalisiert S 1.722.000 (= mtl. Rente S 20.500 x 12 x Faktor 7 gem. § 16 Bewertungsgesetz) Erbschaftssteuer vorgeschrieben. Im Zuge des dortigen Rechtsmittelverfahrens wurde vom steuerlichen Vertreter mangelnder Bereicherungswille des Erblassers sowie ua. eingewendet: "Hinsichtlich der Rente ist weiters festzuhalten, dass unsere Mandantin das ihr eingeräumte Forderungsrecht nur teilweise, nämlich im Betrag von monatlich S 6.000 wertgesichert ... annimmt. Das darüberhinausgehende Forderungsrecht weist unsere Mandantin hingegen gemäß § 882 ABGB zurück. Sofern ein dem ErbStG unterliegender Tatbestand erfüllt wäre ... könnte die Rente nur im angenommenen Ausmaß in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden", sohin in dem – laut Verbraucherpreisindex erhöht ermittelten – Wert von S 520.864. Es müsse sich niemand gegen seinen Willen etwas zuwenden lassen. Der begünstigte Dritte, diesfalls die Witwe aus dem Übergabsvertrag, könne ein Forderungsrecht zurückweisen, womit das Recht als nicht erworben gelte und der Tatbestand nach § 1 (richtig: § 2) Abs. 1 Z 3 ErbStG nicht erfüllt sei. Mit abschließender Berufungsentscheidung wurde der Berufung im Hinblick auf die "Versorgungsrente", welche an sich den Tatbestand nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG erfüllt, teilweise stattgegeben. Die Versorgungsrente wurde erbschaftssteuerfrei belassen, da von deren Unterhalts- und Versorgungsscharakter für die Witwe ausgegangen werden konnte.

Im Anschluss hat das Finanzamt im teilweisen Verzicht der ON auf die Versorgungsrente eine freigebige Zuwendung an die Bw erblickt und im nunmehr gegenständlichen Verfahren der Bw mit Bescheid vom 20. Juni 2002, StrNr, ausgehend vom Verzicht in Höhe von S 1,201.136 (= Differenz zwischen kapitalisierter Rente S 1,722.000 und indexerhöhtem Wert S 520.864) abzüglich des Freibetrages von S 30.000 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, eine 6%ige Schenkungssteuer im Betrag von S 70.268 = € 5.106,57 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, bei Verträgen zugunsten Dritter – wie dem zugrunde liegenden Übergabsvertrag aus dem Jahr 1996 – werde das Forderungsrecht vom begünstigten Dritten, konkret ON, grundsätzlich ohne dessen Zutun erworben. Da sich niemand gegen seinen Willen etwas zuwenden lassen muss, könne der begünstigte Dritte dieses Forderungsrecht gemäß § 882 ABGB zurückweisen mit der Folge, dass das Recht als ursprünglich nicht erworben gelte. Es wurde dazu verwiesen auf Dorazil/Taucher, 4. Aufl., § 2 Anm. 6.45. Da die begünstigte Witwe das mit dem Tod des Gatten unmittelbar erworbene Forderungsrecht eben teilweise zurückgewiesen und somit nur im Betrag von monatlich S 6.000 erworben habe, liege ein darüber hinausgehender Erwerb nicht vor, der sohin auch nicht Gegenstand einer freigebigen Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG sein könne. Mangels Verwirklichung eines steuerpflichtigen Tatbestandes sei der Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2002 wurde dahin begründet, dass die Rente von der Begünstigten mit deren Zutun und mit Unterschrift im Übergabsvertrag (Notariatsakt) erworben und zudem grundbürgerlich als Reallast sichergestellt worden sei. Der Forderungsanspruch in Höhe von mtl. S 20.500 könne jederzeit eingeklagt werden.

Mit Antrag vom 26. August 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und, unter Aufrechterhaltung und Wiederholung des bisherigen Vorbringens, ergänzend eingewendet, von einem "Zutun" der Begünstigten ON im Übergabsvertrag könne lediglich hinsichtlich des von ihr abgegebenen Pflichtteilsverzichtes, nicht aber hinsichtlich der ihr eingeräumten Rente gesprochen werden. Aus Vertragspunkt Viertens ergebe sich eindeutig, dass diese Rente vom Übergeber GN als Gegenleistung ausbedungen worden sei und sich die Übernehmerin = Bw allein ihrem Vater gegenüber zur Leistung dieser Rente verpflichtet habe. Die Einverleibung der Rente als Reallast im Grundbuch sei – entgegen der Behauptung des Finanzamtes – nie erfolgt. Es stehe sohin fest, dass ON die Rente ohne ihr Zutun und erst mit dem Tod des Übergebers unmittelbar erworben habe, wobei aufgrund der teilweisen Zurückweisung der Erwerb nur in Höhe von monatlich S 6.000 stattgefunden habe.

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2003 wurde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Seitens des UFS wurde noch erhoben:

Laut Einsichtnahme in das Firmenbuch wurde die vormalige N-KG aufgelöst und wird das Hotel von der Bw seit Oktober 1996 als Einzelkaufmann betrieben. Aus deren Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2003 kommt hervor, dass die an die Mutter ab dem Jahr 2000 geleistete Rente als Sonderausgabe in Höhe von jährlich rund S 84.000 – S 88.000, das sind monatlich unter Berücksichtigung der Indexsteigerung je rund S 7.000, geltendgemacht wurde. Korrespondierend dazu hat ON die Rente in dieser Höhe jeweils ordnungsgemäß als sonstige Einkünfte versteuert. Laut Einsichtnahme in das Grundbuch war nur die Bezahlung der Versorgungsrente an den Vater in Höhe von mtl. S 41.670, nicht jedoch die Rente an die Mutter, als Reallast grundbücherlich sichergestellt worden.

In der am 31. August 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw nach Wiederholung des bisherigen Berufungsvorbringens im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, für ON sei der Rentenanspruch erst mit dem Tod des GN unmittelbar wirksam geworden. Daher hätte zu einem Zeitpunkt vor dessen Tod auch ein Verzicht oder anteiliger Verzicht darauf keinerlei Wirkung gehabt, weil sie den Anspruch auf die Versorgungsrente erst mit dem Tod des Gatten erworben habe. Nach dem Tod sei die Abwicklung von Anfang an so erfolgt, dass eben nur S 6.000 monatlich wertgesichert bezahlt worden seien. Die Zurückweisung des Mehrbetrages sei im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung, also unmittelbar nach dem Tod des GN, ganz konkret in der Weise erfolgt, dass ON ihrer Tochter gegenüber erklärt habe, die Rente nur mit dem Betrag von wertgesichert S 6.000 monatlich in Anspruch nehmen zu wollen. Die Mitunterfertigung des Übergabsvertrages aus dem Jahr 1996 durch ON könne nur in Verbindung mit ihrem darin gemachten Pflichtteilsverzicht gesehen werden, nicht jedoch mit der darin ihr eingeräumten Rente, da diese Vereinbarung unter Punkt Viertens ausschließlich zwischen dem Übergeber und der Bw als Übernehmerin getroffen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger, steuerpflichtiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsübergang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes (vgl. VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327 u. a.).

Gem. § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache

unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Der Schenkungssteuer unterliegen also auch Vermögenszuwendungen ohne Schenkungsvertrag - dh. ohne ausdrückliche Erklärung der Schenkungsabsicht bzw. Einigung des Gebers und des Bedachten über die Unentgeltlichkeit - durch die jemand, ohne eine Gegenleistung zu erbringen, auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Voraussetzung ist in objektiver Hinsicht neben der Zuwendung unter Lebenden das Vorhandensein einer bereicherten und einer durch die Zuwendung beschwerten Person, wobei sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst sein muss.

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, dh. diesem unentgeltlich etwas zukommen zu lassen. Der erforderliche Bereicherungswille des Zuwendenden braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäfts ergibt (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/16/0249 u.v.a.). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann dabei der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem gesamten Sachverhalt erschlossen werden (siehe VwGH 8.11.1977, 1168/77).

Die Annahme eines Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen (kraft Gesetzes erbberechtigten) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil gerade Familienbande Gestaltungen nahelegen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. VwGH 9.11.2000, 99/16/0482 u.v.a.; siehe zu vor: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, 10. Aufl., 3. Lfg., Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 7 f. und 11 zu § 3 ErbStG).

Gegenstand einer Schenkung oder freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79), sohin auch die Zuwendung vermögenswerter Rechte.

Der Verzicht auf vermögenswerte Rechte kann eine Schenkung bzw. freigebige Zuwendung dann darstellen, wenn dadurch eine Bereicherung des Bedachten eintritt und auch die subjektive Seite des steuerpflichtigen Tatbestandes - der Bereicherungswille, der wie oben ausgeführt kein unbedingter sein muss - gegeben ist (vgl. dazu VwGH 4.3.1999, 98/16/0196, 0255). Der Erlass einer Schuld des Bedachten führt bei diesem zu einer positiven Vermögensänderung und damit zu einer Bereicherung.

Dem Erkenntnis des VwGH vom 22.1.1987, 86/16/0019, lag ein Nachtrag zu einem Übergabsvertrag zugrunde, worin der Schwiegervater des Beschwerdeführers, der zur Zahlung nicht mehr imstande war, ausdrücklich auf eine ihm zugesagte Versorgungsrente verzichtet. Unter Verweis auf § 1381 ABGB, wonach eine Schenkung (§ 939 ABGB) macht, wer dem Verpflichteten mit dessen Einwilligung ein unstreitiges oder "zweifelhaftes" (richtig: "unzweifelhaftes") Recht unentgeltlich erläßt, gelangt der VwGH zu dem Schluss, dass der von beiden Teilen vereinbarte und unterfertigte Nachtrag einen vertraglichen Verzicht und damit eine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes darstellt, zumal die Zusage eines Verzichtes aus moralischer, sittlicher oder Anstandspflicht nicht zu erkennen wäre.

Einem weiteren Erkenntnis vom 9.9.1988, 87/16/0123, lag ebenso die Beurteilung eines nachträglichen Verzichtes auf Rentenzahlungen zugrunde und ist der VwGH auch hier zum Ergebnis gelangt, dass der "nachträgliche und selbständige – somit nicht im Grundgeschäft bereits festgelegte – Verzicht auf die Rentenzahlungen zu einer objektiven Bereicherung des Rentenverpflichteten führt, die grundsätzlich neuerlich Schenkungssteuer auslöst und nicht – wie die Bf meint – zu einer neuen Bemessungsgrundlage hinsichtlich des zunächst abgeschlossenen Rechtsgeschäftes".

Der Verzicht stellt damit keine Sistierung des vorhergehenden Rechtsgeschäftes dar und wirkt nicht auf dieses zurück; vielmehr wird eine neuerliche Schenkung verwirklicht (siehe zu vor auch: *Dr. Fellner aaO, Rz. 49 zu § 3 mit Verweis ua. auf BFH 17.3.2004, II R 3/01*, wonach "der vorzeitige unentgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht für sich der Schenkungssteuer unterliegt").

Werden sohin nachträglich, selbständig, also nicht im Grundgeschäft bereits festgelegt, Minderungen von Renten vereinbart, so ist dieses Geschäft, das zu einer objektiven Bereicherung des Rentenverpflichteten führt, für sich als selbständiger Steuerfall zu betrachten. Im Ausmaß des Kapitalwertes des Minderungsbetrages ist eine freigebige Zuwendung des Rentenberechtigten an den Rentenverpflichteten zu erblicken, das zu einer selbständigen Besteuerung, nicht aber zu einer Aufrollung des vorangehenden Besteuerungsfalles führt.

Das Berufungsvorbringen stützt sich nun im Wesentlichen darauf, dass ON anstelle nachträglich auf einen Teil der Rente gegenüber der Bw zu verzichten – womit nach Obgesagtem im Umfang des Verzichtes (Minderungsbetrages) zweifelsfrei ein selbständig verwirklichter, schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand, nämlich eine freigebige Zuwendung an die Bw vorliegt -, vielmehr von vornehmerein das mit dem Tod des Gatten unmittelbar erworbene Forderungsrecht iSd § 882 ABGB teilweise zurückgewiesen und somit nur im Betrag von monatlich S 6.000 erworben habe. Eine darüber hinausgehende Rente könne daher mangels Erwerbs nicht Gegenstand einer freigebigen Zuwendung sein.

Strittig ist daher im Gegenstandsfalle allein die Rechtsnatur der von ON erworbenen Versorgungsrente laut Übergabsvertrag aus dem Jahr 1996 und dabei insbesondere die Frage, inwieweit diesbezüglich mit dem Tod des verstorbenen Gatten der Erwerb stattgefunden hat.

Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen – und damit als vom Erblasser zugewendet - 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.

Zu den in dieser Bestimmung bezeichneten Verträgen zählen ua. Verträge zugunsten Dritter (§ 881 ABGB), die der spätere Erblasser schon zu Lebzeiten geschlossen hat und worin er sich eine Leistung an einen Dritten versprechen hat lassen. Voraussetzung ist die Erlangung eines Vermögensvorteiles bzw. eine objektive Bereicherung auf Seiten des Dritten, welche (erst) durch den Tod des Erblassers als demjenigen, der sich die Leistung hat versprechen lassen, eintritt und damit die Steuerpflicht unmittelbar auslöst.

Gegenstand des Steuertatbestandes nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG sind die auf ein Rechtsgeschäft unter Lebenden zurückgehenden Erwerbe beispielsweise von Renten und ähnlichen Leistungen, die in Übergabsverträgen für den Fall des Todes des Übergebers für eine dritte Person, meist für die Ehegattin des Übergebers, ausbedungen werden (vgl. VwGH 19.5.1983, 82/15/0110; *Dr. Fellner*, aaO, Rz. 49 f. zu § 2 mit Judikaturverweisen).

Festzuhalten ist, dass der Erwerb der Rente durch ON unbestritten den Tatbestand nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG erfüllt hat. Es handelt sich um einen Erwerb von Todes wegen, bei dem die im Übergabsvertrag 1996 vereinbarte Rente **unmittelbar** mit dem Tod des Erblassers der Begünstigten und **vom Erblasser** anfällt. Die geltende Erbschaftssteuer stellt eine **Erbanfallsteuer** dar; sie ist grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen.

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt; die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG grundsätzlich im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Wurde – wie bei gegenständlicher Rente – vereinbart, dass zunächst der Übergeber und nach seinem Ableben dessen Witwe einen Rentenanspruch haben soll, so liegen aufeinander folgende Renten vor, wobei die Zweitrente der Witwe mit deren Überleben als aufschiebender Bedingung verknüpft ist; diesfalls entsteht die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung iSd § 12 Abs 1 lit a ErbStG, was aber im konkreten Fall am Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld wiederum mit dem Tod des Erblassers an sich nichts ändert.

Bei Verträgen zugunsten Dritter ist die Zuwendung in dem Augenblick, in dem der Dritte **unmittelbar** berechtigt ist, tatsächlich vollzogen und erlangt **ohne Formerefordernis** Gültigkeit (*Gschnitzer* in Klang² IV 228 zu bäuerlichen Übergabsverträgen).

Da der Dritte – bei einem echten Rechtsgeschäft zugunsten Dritter gem. § 881 ABGB – das Forderungsrecht ohne sein Zutun erwirbt, kann er es zur Wahrung seiner Privatautonomie gemäß § 882 Abs. 1 ABGB rückwirkend ausschlagen. § 882 Abs. 1 ABGB lautet: "Weist der Dritte das aus dem Vertrag erworbene Recht zurück, so gilt das Recht als nicht erworben". Seine Stellung entspricht diesfalls der aus einem einseitigen Rechtsgeschäft Berechtigten. Hat er jedoch das Recht angenommen, so ist nur noch ein **Verzicht ex nunc** möglich.

Maßgebend für den Rechtsgrund des Erwerbes sowie für die Befugnis des Dritten, die Leistung zu behalten, ist dabei das sogenannte Valutaverhältnis, das ist das Verhältnis des Dritten zum Versprechensempfänger als demjenigen, der sich die Leistung an den Dritten zusagen lässt (siehe *Schwimann*, Praxiskommentar zum ABGB², 1997, zu § 882, insbes. Rz. 5 und 9).

Der Zeitpunkt der Entstehung des Forderungsrechts des Dritten im Hinblick auf die Unwiderruflichkeit der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern (zB Übergeber – Übernehmer) ist zwar in § 881 Abs. 3 ABGB nur für die Gutsübergabe geregelt, kann aber generell ab **Benachrichtigung** des Dritten angenommen werden (siehe *Rummel*, ABGB³, 2000, Rz 11 zu § 881). Um die Privatautonomie des begünstigten Dritten zu wahren, begründet § 882 (zwar kein Zustimmungs-, aber doch) ein Ausschlagungsrecht mit Rückwirkung. An sich ist dieses Ausschlagungsrecht vom Gesetz nicht befristet. Hat der Dritte das Recht jedoch angenommen, so kann er nur noch **verzichten**, nicht mehr rückwirkend ausschlagen (Rummel aaO, Rz 1 zu § 882).

Es ist nunmehr nicht zu übersehen, dass ON nach dem Vertragsinhalt des Übergabsvertrages aus dem Jahr 1996 in ihrer Stellung als Vertragspartei – und nicht bloß als unbeteiligte Dritte – das gesamte Vertragswerk in voller Kenntnis und als ihrem wahren Willen entsprechend mitunterfertigt und damit ganz offenkundig zu erkennen gegeben hatte, diese Rente in der vereinbarten, ihr zugewendeten Höhe auch zu beanspruchen. Auf Grund ihrer Parteistellung und Mitwirkung am Vertrag besteht nach Ansicht des Senates kein Zweifel, dass sie die Rechtseinräumung bereits mit Vertragsabschluss angenommen hat. Hat die begünstigte Dritte jedoch das Recht angenommen, so ist zivilrechtlich nur noch ein **Verzicht ex nunc**, nicht aber eine rückwirkende Ausschlagung iSd § 882 ABGB möglich.

Aufgrund ihrer Parteistellung und Mitwirkung am Vertrag erscheint dem Senat zudem überhaupt fraglich, ob bei ON die "Stellung einer aus einem einseitigen Vertrag Berechtigten" vorgelegen war, der nach Obigem als Schutzfunktion bzw. zur Wahrung der Privatautonomie ein rückwirkendes Ausschlagungsrecht gem. § 882 ABGB zukommen müßte. Abgesehen davon ist aber als maßgebend das Valutaverhältnis zwischen ihr und GN als Versprechensempfänger zu betrachten, dem gegenüber sohin "ab Benachrichtigung" bzw. ab Kenntnis über die eingeräumte Rente – dh. aufgrund der Stellung als Vertragspartei wohl

bereits bei Vertragsabschluss, jedenfalls aber noch zu Lebzeiten des GN – das Ausschlagungsrecht iSd § 882 ABGB hätte ausgeübt werden müssen. Eine solche Zurückweisung ist aber dezidiert laut eigenem Vorbringen nicht erfolgt; Olga Neuner hat vielmehr erst nach dem Tod des Gatten im Zuge des Abhandlungsverfahrens gegenüber der Bw die teilweise Zurückweisung bzw. Nichtannahme der Rente erklärt.

Wenn demnach keine Ausschlagung durch die begünstigte Dritte gegenüber dem Erblasser noch zu dessen Lebzeiten erfolgte, so kann demzufolge keine Rede davon sein, dass dieses Recht nicht im vollen Umfang von der Witwe unmittelbar im Zeitpunkt des Todes des Erblassers erworben wurde.

Im Gegensatz zu einem Erwerb etwa durch Vermächtnis handelt es sich nämlich beim Erwerb der Versorgungsrente durch ON, wie oben ausgeführt, um einen Erwerb von Todes wegen, der ex lege vom Dritten mit dem Tod des Erblassers **unmittelbar** gemacht wird, was folglich bedeutet, dass eine Ausschlagung ihrerseits mit oder nach dem Tod jedenfalls als Aufgabe des bereits erlangten Rechtserwerbes der Rente und damit als nachträglicher Verzicht zu beurteilen ist. Eine vorhergehende Zurückweisung gegenüber dem Erblasser iSd § 882 ABGB ist – wie oben dargelegt – nicht erfolgt. Ausgehend vom Anfall der Rente an die Begünstigte in der vertraglich vereinbarten, vollen Höhe ist daher nach deren Ausschlagung von einer schenkungssteuerrechtlichen Bereicherung bei der Bw auszugehen, da dieser der Verzicht zugute kommt. Dadurch wird aber eindeutig eine weiterer Erwerbsvorgang, nämlich eine freigebige Zuwendung als Rechtsgeschäft unter Lebenden, verwirklicht.

Den Verweis der Bw auf *Dorazil/Taucher*, 4. Aufl., § 2 Anm. 6.45, worin unter Darlegung des § 882 ABGB im Weiteren ausgeführt wird, dass bei Zurückweisung des Rechtes durch den begünstigten Dritten dieses als nicht erworben gilt und deshalb auch die Tatbestandselemente des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG als nicht erfüllt zu betrachten seien, erachtet der Senat nicht nur in Anbetracht obiger rechtlicher Beurteilung, sondern schon deshalb als unmaßgeblich, da sich die dortige Ansicht unmittelbar auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.9.1992, 91/16/0094, stützt. Diesem Judikat ist jedoch an Sachverhalt eine "qualifizierte Erbsausschlagung" zugrunde gelegen, die nach § 2 Abs. 1 Z 1 und Z 4 ErbStG zu beurteilen ist, und woraus sich nach dem Dafürhalten des Senates in keinerlei Weise eine Aussage in Konnex zum gegenständlich zu behandelnden Tatbestand nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ableiten lässt.

Der Vollständigkeit halber wird noch bemerkt, dass zwar der Einwand zutrifft, die Versorgungsrente der Mutter sei – entgegen der fälschlichen Begründung in der Berufungsvorentscheidung - nie als Reallast grundbücherlich besichert worden, dass dem aber gleichzeitig im gegebenen Zusammenhang keinerlei rechtliche Bedeutung zukommt. Gleiches gilt für die ertragsteuerliche Behandlung der Rente bei Mutter und Tochter.

Im Umfang des unbestritten ermittelten Verzichtes ist sohin bei der Mutter eine (nicht unerhebliche) Vermögensminderung eingetreten und werden hiervon auch die Voraussetzungen der Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit der Zuwendung unter Lebenden erfüllt, zumal weder eine rechtliche noch sonstige Pflicht, einen solchen Verzicht zu üben, zu erblicken ist und auch nie behauptet wurde. Gleichzeitig ist auf Seiten der Bw im Umfang des anteiligen Verzichtes eine Vermögensvermehrung und damit Bereicherung eingetreten. Vom vorhandenen Bereicherungswillen ist deshalb auszugehen, da es in Anbetracht oben dargelegter Rechtsprechung genügt, wenn der Zuwendende eine sich im Zuge der Abwicklung des Rechtsgeschäftes beim Bedachten ergebende Bereicherung in Kauf nimmt und die Annahme eines (zumindest bedingten) Bereicherungswillens im Besonderen bei Vorliegen eines nahen Verwandtschaftsverhältnisses, wie hier Mutter und Tochter, laut VwGH durchaus gerechtfertigt ist.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. September 2005