



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau M.P., G., vertreten durch Herrn D.A., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. Mai 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Nachlass des am xxx verstorbenen Herrn I.P. wurde mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes M. vom 25. Februar 2004 den unbedingt erbserklärten Erben, Frau M.P., der Berufungswerberin, zu einem Drittel und den drei Kindern des Verstorbenen zu je zwei Neuntel eingeantwortet. Hinsichtlich der Berufungswerberin wurde der Erbschaftsbesteuerung mit Bescheid vom 21. Mai 2004 unter anderem ein Versicherungserlös aus einer Lebensversicherung bei der V1 in der Höhe von € 14.791,89 als Bezugsberechtigte und ein anteiliger Versicherungserlös bei der V2 in der Höhe von € 605,13 unterzogen.

In der gegen den Erbschaftssteuerbescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass in der Lebensversicherung bei der V1 das Bezugsrecht ausdrücklich für die Berufungswerberin als Begünstigte aus der Lebensversicherung ausgewiesen ist und diese daher nicht in den Nachlass einzubeziehen sei. In der Lebensversicherung bei der V2 ist der Überbringer als

Begünstigter genannt. Diese Versicherung befand sich zum Todeszeitpunkt nicht im Besitz des Erblassers, sondern der Berufungswerberin, weshalb die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage der Kinder rechtswidrig sei. Der Erblasser verfügte auch über diese Lebensversicherung zu Lebzeiten, indem er sie der Berufungswerberin übergab. Das sei keine Schenkung gewesen, sondern wurde damit dem gesetzlichen Unterhalt und der sittlichen Pflicht, einen Beitrag zur Versorgung nach seinem Tod zu leisten, nachgekommen. Weiter seien die Kosten der Vertretung in der Höhe von € 4.839,-- zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2004 wurde die Berufung dahingehend erledigt, dass die Kosten der Vertretung berücksichtigt wurden und bei der Berufungswerberin neben dem Versicherungserlös der V1 auch der Versicherungserlös der V2 mit dem gesamten Betrag von € 1.815,38 der Erbschaftsbesteuerung unterzogen wurde. Die Einbeziehung der Versicherungen wurde damit begründet, dass ein Unterhaltsanspruch der Berufungswerberin nicht nachgewiesen worden sei.

Am 9. August 2004 wurde ein Vorlageantrag eingebracht. Mit Eingabe vom 17. September 2004 wurde vorgebracht:

„Die Berufung 24. 6. 2004 brachte die gesetzliche Unterhalts- und sittliche Pflicht des Erblassers vor, einen Beitrag zur Versorgung nach seinem Tod für die Witwe zu leisten.

Überraschend meint dazu die Berufungsvorentscheidung 5. Juli 2004 in der Klammer, ein Unterhaltsanspruch der erbl. Witwe sei nicht nachgewiesen, obwohl sich gegenteilige Anhaltspunkte aus dem Verlassenschaftsakt ergeben. Eine Gelegenheit zur Stellungnahme zu dieser Annahme unterblieb, die daher nachgeholt wird:

Der Erblasser verdiente zuletzt monatlich brutto € 8.737,-- (= netto € 4.581,35). 14 x jährlich.

BEWEIS: letzte Gehaltsabrechnung 3/2003

Die erbl. Witwe und Berufungswerberin hat kein Einkommen

BEWEIS: letzter Einkommensteuerbescheid 2002

Die erbl. Witwenpension beträgt monatlich € 1.000,06

BEWEIS: Pensionsbescheid

Die erbl. Witwe und Berufungswerberin hatte daher nach der von der zivilrechtlichen Rsp. entwickelten Prozentmethode Anspruch auf Unterhalt in Höhe von 1/3 des Einkommens des Erblassers (€ 1.527,12 netto, 14 x jährlich).

Diesen enormen Einkommensverlust wollte der Erblasser eben durch die beiden Lebensversicherungen mildern, sodaß ihm kein Bereicherungswille, sondern nur die Erfüllung einer gesetzlichen und sittlichen Pflicht unterstellt werden kann.

Daher unterliegt die Lebensversicherung nicht der Besteuerung."

Die in der Eingabe als „Beweis“ angeführten Unterlagen wurden in Kopie beigelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29. 1. 1996, 94/16/0064, folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Nach § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG gilt 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 unmittelbar gemacht wird.

Unter die im § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG genannten Verträge fallen auch Versicherungsverträge (Kapitalversicherungen) auf Ableben (vgl. hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1992, Zl. 91/16/0103).

Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz knüpft an Rechtsvorgänge an. Für die Erhebung der Steuer nach diesem Gesetz ist daher nur der Rechtsgrund der Zuwendung von Bedeutung. Für die Besteuerung ist aber nicht erheblich, welche Vereinbarungen dem in Rede stehenden Vertrag zugunsten Dritter vorangegangen sind, somit auch nicht, ob aus einer vertraglichen Verpflichtung heraus der verstorbene Ehegatte den

Lebensversicherungsvertrag zugunsten der Beschwerdeführerin abgeschlossen hat. Die Beschwerdeführerin vermag somit mit ihrem Vorbringen, es läge ein „nicht erbschaftssteuerpflichtiger entgeltlicher Vertrag“ zwischen ihr und dem verstorbenen Ehegatten vor, ihr den bisherigen Lebensstandard als Gegenleistung für die Hilfe bei der Kanzleigründung zu bewahren, nichts zu gewinnen.

Bei Erwerben im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG ist auch zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat (vgl. Erkenntnis vom 29. April 1982, Zl. 81/15/0128, 0130).

Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, daß der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 24. Mai 1991, 89/16/0068, und vom 14. Mai 1992, 91/16/0012). Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (vgl. das Erkenntnis vom 8. November 1977, 1168/77).

Seit dem von einem verstärkten Senat beschlossenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Februar 1965, Slg. Nr. 3219/F, wird vom Gerichtshof die Auffassung vertreten, es sei hinsichtlich eines Erwerbes i.S. des § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG zu prüfen, ob der Bereicherungswille des Erblassers durch seine Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung dem Begünstigten den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ausgeschlossen wurde (vgl. hg. Erkenntnis vom 30. August 1995, Zl. 94/16/0034).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgeführt, dass, da es sich bei einer Zuwendung im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG um einen Erwerb von Todes wegen handelt, der auf einem Rechtsgeschäft beruht, das vom Erblasser zu seinen Lebzeiten mit einem Dritten geschlossen wurde, nicht nur zu prüfen ist, ob eine Bereicherung des Begünstigten gegeben ist, sondern auch, ob der Bereicherungswille beim Erblasser vorlag oder durch seine Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung dem Begünstigten den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ganz (oder teilweise) ausgeschlossen war (VwGH vom 22. 10. 1992, 91/16/0103 samt Judikatur- und Literaturhinweisen). Auch im vorzitierten Erkenntnis wird darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber den Unterhalt auch des überlebenden Ehegatten gesichert wissen wolle, wenn nicht schon durch Erbteil oder ein Vermächtnis oder durch eine anderweitige Versorgungsmaßnahme des Erblassers, so doch durch einen Anspruch gegenüber der Verlassenschaft. „Diese Vorsorge des einen Ehegatten für den anderen werde durch § 796 ABGB zwar nicht gesetzlich erzwungen, aber doch als erstrebenswertes Ziel hingestellt, da der Gesetzgeber offenbar den anständigen Unterhalt des hinterbliebenen Ehegatten auf alle Fälle gesichert wissen wolle. Suche nun ein Ehegatte dieses Ziel zu erreichen, um seine Erben zu entlasten, und sorgt er schon zu Lebzeiten für den anständigen Unterhalt des anderen Ehegatten für die Zeit nach seinem Ableben, dann schließe die Erfüllung dieser moralischen Verpflichtung den Bereicherungswillen beim Zuwendenden aus.“

Der Verwaltungsgerichtshof spricht vom „gesetzlichen“ beziehungsweise vom „anständigen“ Unterhalt. Es ist davon auszugehen, dass der „anständige“ Unterhalt betragsmäßig dem

„gesetzlichen“ Unterhalt entspricht. Die Absicht der Bewahrung des „bisherigen Lebensstandards“ hingegen schließt einen Bereicherungswillen nicht aus (VwGH vom 29. 1. 1996, 94/16/064).

Bei einer Zuwendung nach § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG ist neben der objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat. Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt des Abschlusses des (Versicherungs)Vertrages.

Vor Bescheiderlassung wäre jedenfalls zu überprüfen gewesen, ob der Bereicherungswille beim Erblasser vorlag oder durch seine Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung der Begünstigten den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ganz (teilweise) ausgeschlossen war. Insbesondere, ob der Erlös der Lebensversicherung einen gesetzlichen Unterhalt gewährleistet, oder über diesen hinausgeht. Ein darüber hinausgehender Betrag wäre insoweit steuerpflichtig.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn sie weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Der Unabhängige Finanzsenat macht aus folgenden Gründen von dem ihm in § 289 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessen Gebrauch:

Billigkeitsgründe, die gegen eine Ermessensübung sprechen, liegen nach der Aktenlage nicht vor.

Für die Bescheidaufhebung spricht die Bestimmung des § 276 Abs. 6 BAO. Demnach hat die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen zu erfolgen, woraus sich ergibt, dass die Ermittlung des Sachverhaltes primär der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt.

Gemäß § 276 Abs. 7 BAO kommt auch der Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat Parteistellung zu. Bei Durchführung der noch ausständigen Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat müssten die Ergebnisse der Amtspartei mit der Gelegenheit zur Stellungnahme übermittelt werden, weshalb die Durchführung der Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat zu weiteren zeitlichen Verzögerungen eines Verfahrens führen würden.

Da die durchzuführenden Ermittlungen eine andere Erledigung nach sich ziehen können, war der angefochtene Bescheid (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidung) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Mai 2007