

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau J.S., R., vertreten durch Herrn D.B., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. Juni 2005 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

Am 2. Februar 1990 wurde zwischen Frau J.I. und Frau J.S., der Berufungswerberin, ein Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall errichtet. Hiermit übertrug Frau J.I. die in Punkt I. dieses Vertrages genannten Grundstücke sofort und auf Ihren Todesfall das in Punkt II. genannte Grundstück an die Berufungswerberin, wobei sich diese im Gegenzuge zu den im Punkt III. aufgezählten Leistungen (Pflege und Betreuung usw.) verpflichtete.

Zu diesem Vertrag wurde der Berufungswerberin nach § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG vom seinerzeitigen Gesamteinheitswert (der Wohnungswert betrug zu diesem Zeitpunkt S 0) des landwirtschaftlichen Betriebes in der Höhe von S 73.000,-- die entsprechende Grunderwerbsteuer vorgeschrieben, diese von der Berufungswerberin bezahlt und in der Folge die dazugehörige Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt.

Am 22. Jänner 2004 ist Frau J.I. verstorben. Von der Berufungswerberin wurde zum gesamten Nachlass auf Grund des Gesetzes eine unbedingte Erbserklärung abgegeben. Mit Einantwortungsurkunde vom 22. September 2004 wurde der Berufungswerberin der Nachlass

zur Gänze eingeantwortet. Zum Todestag betrug der Einheitswert des auf den Todesfall übergebenen Grundstückes € 11.118,94.

Mit Bescheid vom 6. Juni 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Berufungswerberin gegenüber Erbschaftssteuer in der Höhe von € 1.476,43 fest. In die Berechnung wurde der dreifache Einheitswert des auf den Todesfall übertragenen Grundstückes in der Höhe von € 33.356,82 einbezogen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass sich die Berufungswerberin gemäß Punkt III. des Übergabsvertrages und Übergabsvertrages auf den Todesfall zu Leistungen sowohl für die sofort übergebenen Grundstücke als auch für das auf den Todesfall übergebene Grundstück verpflichtet habe. Für den gegenständlichen Vertrag wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien das Grunderwerbsteuerverfahren durchgeführt und wurde daher auch für die Übergabe auf den Todesfall bereits die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. Nach § 2 Abs. 1 Z. 2 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall, sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Gemäß § 19. Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Absatz 2 (in der seit 1. Jänner 2001 und somit zum Todestag der Erblasserin geltenden Fassung) legt fest, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Gemäß § 20. Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Gemäß Abs. 4 sind von dem Erwerbe u.a. die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen kirchlichen

und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten sowie die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses abzuziehen.

Abs. 8 bestimmt: Ist eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschwerter übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zwecke der Zuwendung dient.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Nach § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG sind der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

§ 16 Abs. 1 BewG bestimmt, dass sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung) ergibt. Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 BewG anzuwenden.

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Während das Entstehen der Steuerschuld nach den Vorschriften des ErbStG an das Bereicherungsprinzip anknüpft - also an den Zeitpunkt, in dem die Bereichung des Erwerbers tatsächlich eintritt - entsteht die Grunderwerbsteuerschuld bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes.

Die Abgabenschuld bei den Verkehrsteuern, dazu gehören u.a. die Erbschaftssteuer und die Grunderwerbsteuer, entsteht nach den angesprochenen Vorschriften ex lege. Es ist der

Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich für die Anwendung des Gesetzes überhaupt (das Feststellen der Steuerklasse, den Bewertungsstichtag und vieles Andere mehr). Ebenso sind Umfang und Zusammensetzung des Steuergegenstandes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen.

Nun nimmt die Schenkung auf den Todesfall als besonderes Geschäft eine Mittelstellung zwischen einem Rechtsgeschäft unter Lebenden und einem Erwerb von Todes wegen ein. Sie ist gemäß § 956 ABGB als Vermächtnis aufzufassen, hat jedoch Vertragscharakter und begründet einen schuldrechtlichen Anspruch des Beschenkten gegen den Schenker, der erst nach dessen Tod erfüllt werden soll.

Als Vertrag, der im gegenständlichen Fall ein entgeltliches Rechtsgeschäft enthielt, unterlag der Übergabsvertrag auf den Todesfall insoweit der Grunderwerbsteuer und es war der Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziffer 1 GrEStG bereits durch das am 2. Februar 1990 abgeschlossene Verpflichtungsgeschäft verwirklicht. Demzufolge waren für die Erhebung der Grunderwerbsteuer alle zum damaligen Zeitpunkt in Geltung stehenden Bestimmungen maßgeblich - insbesondere auch die damals geltenden Bestimmungen des § 16 Abs. 2 BewG betreffend die Kapitalisierung lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen.

Der diesbezüglich ergangene Grunderwerbsteuerbescheid ist in Rechtskraft erwachsen. Es bestünde weder die Möglichkeit die Rechtskraft zu durchbrechen noch wäre es auf Grund der getroffenen Ausführungen überhaupt zulässig, dem Bescheid die nunmehr geltenden Bewertungsbestimmungen zu Grunde zu legen, auch besteht keine Bindungswirkung an den Erbschaftssteuerbescheid.

Der die Auflage übersteigende Teil war auf Grund der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Ziffer 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuerpflicht ausgenommen. Nunmehr bleibt zu klären, inwieweit aus steuerrechtlicher Sicht eine Bereicherung der Berufungswerberin im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin eingetreten ist.

Die Erblasserin ist am 22. Jänner 2004 verstorben. In diesem Zeitpunkt entstand die Erbschaftssteuersteuerschuld. Das mit Übergabsvertrag auf den Todesfall übertragene Grundstück bildet einen Teil des anlässlich des Todesfalls auf die Berufungswerberin übergegangenen erblasserischen Vermögens.

Zu diesem Zeitpunkt war aber gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG in der Fassung BGBl I 2000/142 bereits der dreifache Einheitswert Grundlage für die Steuererhebung. Mangels Handhabe im Gesetz kann nicht auf den einfachen Einheitswert zurückgegriffen werden, auch wenn im Zeitpunkt der Errichtung des Übergabsvertrages auf den Todesfall dieses der Gesetzeslage entsprochen hat. Die Bewertung des bei einer Schenkung oder auf Grund eines Erwerbes von

Todes wegen erworbenen Vermögens erfolgt regelmäßig nach dem Wert desselben im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld im Sinne des § 12 ErbStG.

Die Berufungswerberin hatte aber bereits zu Lebzeiten der Erblasserin gewisse Leistungen zu erbringen. Das Erbschaftssteuergesetz ist jedoch vom Prinzip der Bereicherung des Erwerbers getragen. Grundsätzlich bestimmt § 20 ErbStG, dass als steuerpflichtiger Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt. Der Absatz 8 des § 20 ErbStG enthält eine Regelung über den Abzug von den Wert der Zuwendung belastenden Aufwendungen.

Durch diese Bestimmung wird das Bereicherungsprinzip besonders deutlich. Der Gesetzgeber will also einen diesem Steuergesetz unterliegenden Erwerbsvorgang nur insoweit der Besteuerung unterwerfen als eine tatsächliche Bereicherung im Vermögen des Begünstigten eingetreten ist.

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, wie lebenslängliche Leistungen (hier Pflege- und Betreuungsleistungen), die zum Stichtag Todestag bereits erbracht waren, zu bewerten sind. Der § 16 BewG (sowohl nach der alten Gesetzeslage als auch nach der neuen) ist Bewertungsmaßstab für in Zukunft zu erbringende Leistungen. Dies ergibt sich daraus, dass § 16 BewG immer in Verbindung mit § 17 BewG, der die Bewertung des Jahreswertes von Nutzungen und Leistungen vorgibt, zu sehen ist. Die Zusammenschau dieser Bestimmungen lässt den Schluss zu, dass für bereits erbrachte lebenslängliche Leistungen eine Kapitalisierung nach § 16 BewG nicht in Frage kommt, weshalb auf den grundsätzlichen Bewertungsmaßstab - den gemeinen Wert - zurückzugreifen ist.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die von der Berufungswerberin erbrachten Pflege- und Betreuungsleistungen für die Erhebung der Erbschaftssteuer nicht nach den Vorschriften des § 16 BewG zu kapitalisieren sind, sondern, dass vielmehr noch zu ermitteln ist, inwieweit und in welcher Höhe abzugsfähige Leistungen erbracht wurden und mit welchem Betrag diese auf das auf den Todesfall übergebene Grundstück entfallen.

§ 289 Abs. 1 BAO bestimmt: Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung 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 Bescheiderteilung 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.

Nach dieser Bestimmung kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen. Auch wenn das Finanzamt die Ermittlungen unterlassen hat, weil es von einer anderen Rechtsansicht ausging, so liegen dennoch hier die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache vor.

Im gegenständlichen Fall lässt sich ohne weitere Ermittlungen nicht feststellen, in welchem Umfang die Bemessungsgrundlage tatsächlich zu reduzieren ist.

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 Zweckmäßigkeit der Bescheidaufhebung spricht einerseits die Bestimmung des § 276 Abs. 6 BAO. Danach 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. Anderseits ist auf die Bestimmung des § 115 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

Nach § 276 Abs. 7 BAO kommt auch der Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist (im gegenständlichen Fall also dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien), 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 führen würde.

Da die durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen können, die Sache somit nicht Entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidung) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war daher der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. April 2006