



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 4. Juli 2005 gegen den Erbschaftssteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, ErfNr vom 6. Juni 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid vom 6. Juni 2005 und die Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2005 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz, das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien, aufgehoben.

Begründung

Am 11. Mai 1996 errichteten die Ehegatten Herr X und Frau Y - diese in der Folge Bw genannt - einen Übergabsvertrag auf den Todesfall. Hiermit übertrug Herr X auf seinen Todesfall die Liegenschaft Grundstück... an die Bw., wobei sich die Übernehmerin im Gegenzuge zu Pflege- u.ä. Leistungen, zur Zahlung eines Übernahmepreises in Höhe von S 250.000,- (das entspricht € 18.168,21) sowie zur Übernahme der Kosten des Begräbnisses, samt Grabinschrift und Grabpflege nach dem Ableben des Übergebers verpflichtete.

Der Vertrag selbst beinhaltete zum Zwecke der Gebührenbemessung die Bewertung der Gegenleistung, die insgesamt mit S 380.000,- (das entspricht € 27.615,68) berechnet war, wobei S 90.000,- (das entspricht € 6.540,56) (Anmerkung: der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgebliche Kapitalisierungsfaktor für den Übergeber betrug gemäß § 16 BewG in der damals geltenden Fassung 5) auf die vereinbarte Pflegeleistung, S 40.000,-

(das entspricht € 2.90691) auf das Begräbnis samt Grabinschrift und Grabpflege entfielen und S 250.000,- (das entspricht € 18.168,21) auf den Übernahmepreis. Der Einheitswert der Liegenschaft war dem Wert der Gegenleistung mit S 529.000,- (das entspricht € 38.443,93) gegenübergestellt.

Mit Bescheid vom 30. Juli 1996 erhob das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für diesen Vorgang ausschließlich Grunderwerbsteuer, wobei es der Bemessung die Gegenleistung in Höhe von S 380.000- (das entspricht € 27.615,68) zu Grunde legte. Der Grunderwerbsteuerbescheid war unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Am 18. Juni 2004 verstarb nunmehr Herr X und es waren auf Grund der Erbsentschlagung der Tochter die Witwe zu 1/3 Anteil, sowie der Sohn zu 2/3 Anteilen des Nachlasses zu Erben berufen.

Mit Bescheid vom 6. Juni 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Bw. gegenüber Erbschaftssteuer in Höhe von € 6.770,44 fest. In die Bemessung wurde u.a. das 3fache des die Gegenleistung von ursprünglich mit S 380.000,- (das entspricht € 27.615,68) errechneten Wertes übersteigenden Einheitswertes der mit Übergabsvertrag auf den Todesfall übertragenen Liegenschaft einbezogen.

Dieser Bescheid ist nunmehr Gegenstand des Berufungsverfahrens. Die Bw. bringt vor, dass durch die zwischenzeitigen Änderungen im Schenkungs- und Erbschaftssteuerrecht unzulässige Eingriffe in die vom Vertragswillen erfassten Rechtsgeschäftsmotive und – Grundlagen erfolgt seien. Die Vertragsparteien seien im Zeitpunkt der Übergabe davon ausgegangen, dass der Wert der Gegenleistung 71,886% des einfachen Einheitswertes entspreche und auf den geschenkten Anteil sohin ein prozentueller Anteil von 28,1664% entfalle. Davon ausgehend wäre die Erbschaftssteuer in Höhe von lediglich € 1.500,78 festzusetzen. Sollte sich die Behörde dieser Ansicht nicht anschließen, so wäre zu beachten, dass sich seit der Vertragsserrichtung nicht nur das Erbschaftssteuergesetz sondern auch das Bewertungsgesetz geändert habe und es ergäbe sich daraus eine höher zu bewertende Gegenleistung, dem zu Folge zwar auch eine höhere Grunderwerbsteuervorschreibung. Weiters führe dies aber dazu, dass der 3fache Einheitswert einer höheren Gegenleistung gegenüber zu stellen wäre und sich daraus resultierend eine geringere Erbschaftssteuerfestsetzung ergebe.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien wies die Berufung grundsätzlich ab, entsprach jedoch insoweit, als es die tatsächlichen Kosten des Grabsteins als weitere Passivpost berücksichtigen wollte.

Die Bw. beantragte nunmehr die Vorlage der Berufung an die Berufungsbehörde II. Instanz und hielt ihr Begehren vollinhaltlich aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gesetzliche Grundlagen:

a) Erbschaftssteuergesetz

Gemäß § 1 Abs. 1 Ziffer 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Nach § 2 Abs.1 Ziffer 2 leg.cit. 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 Ziffer 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Gemäß § 19. Abs.1 leg.cit. richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Abs. 2 (in der seit 1. Jänner 2001 und somit zum Todestag des Erblassers 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. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Gemäß § 20. Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Gemäß Abs. 4 leg.cit. sind von dem Erwerbe insbesondere abzuziehen

1. die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen kirchlichen und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten und der Kosten eines angemessenen Grabdenkmales;
2. die im Falle der Todeserklärung des Erblassers dem Nachlass zur Last fallenden Kosten des Verfahrens;
3. die Kosten der Eröffnung einer letztwilligen Verfügung des Erblassers, die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses, die Kosten der gerichtlichen

Sicherung des Nachlasses, einer Nachlasspflegschaft, des Aufgebotes der Nachlassgläubiger und der Inventarerrichtung;

4. die Kosten eines für den Nachlass oder wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites.

Gemäß Abs. 5 sind Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzuziehen. Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 6 Abs. 1 Z 2 und Abs. 4), so sind nur die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Teile des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig.

Gemäß Abs. 6 können Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten nur insoweit abgezogen werden, als der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht wird.

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 Beschwerten übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zwecke der Zuwendung dient.

b) Grunderwerbsteuergesetz

Gemäß § 1 Abs. 1 Ziffer 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 3 Abs. 1 Ziffer 2 leg.cit. sind von der Besteuerung ausgenommen: der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. 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.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

c) Bewertungsgesetz

§ 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 anzuwenden.

Gemäß § 17 Abs. 1 leg.cit. ist der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme, wenn kein anderer Wert feststeht, mit 5,5 v. H. anzunehmen.

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

d) BAO

§ 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.

2.) Allgemeine Ausführungen:

Während das Entstehen der Steuerschuld nach den Vorschriften des ErbStG an das Bereicherungsprinzip anknüpft – also an den Zeitpunkt in dem die Bereicherung 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 und es ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich für die Anwendung des Gesetzes überhaupt, das Feststellen der Steuerklasse, als Bewertungsstichtag und vieles anderes 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.

3.) Zur Grunderwerbsteuerfestsetzung:

Als Vertrag, der im gegenständlichen Fall ein entgeltliches Rechtsgeschäft enthielt unterlag die Schenkung auf den Todesfall insoweit der Grunderwerbsteuer und es war der Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziffer 1 GrEStG bereits durch das am 11. Mai 1996 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 diesbezügliche, am 30. Juli 1996 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.

4.) Zur Erhebung der Erbschaftssteuer:

Nunmehr bleibt zu klären inwieweit aus steuerrechtlicher Sicht eine Bereicherung der Bw. im Zeitpunkt des Todes des Erblassers eingetreten ist.

Der Erblasser ist am 18. Juni 2004 verstorben. In diesem Zeitpunkt entstand die Erbschaftssteuersteuerschuld. Die mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall übertragene Liegenschaft bildet einen Teil des anlässlich des Todesfalls auf die Bw. übergegangenen erblasserischen Vermögens.

Zu diesem Zeitpunkt war aber gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG in der Fassung BGBl I 2000/142 ab 2001 bereits der 3fache Einheitswert Grundlage für die Steuererhebung. Dass ursprünglich steuerschonende Motive zum Abschluss des Vertrages geführt haben mögen und sich die steuerlichen Konsequenzen nunmehr geändert haben, hat völlig außer Betracht zu bleiben, denn die Motive und Überlegungen, die zum Abschluss eines Rechtsgeschäftes führen, betreffen die Privatsphäre der Beteiligten, entfalten aber keinerlei Wirkung auf den öffentlich-rechtlichen Abgabeananspruch. Damit kann auch mangels Handhabe im Gesetz nicht auf den einfachen Einheitswert zurückgegriffen werden sowie es der Gesetzeslage im Zeitpunkt der Errichtung des Schenkungsvertrages auf den Todesfall entsprach.

Die Bw. hatte aber gewisse Leistungen - zum Teil bereits zu Lebzeiten des Erblassers und zum Teil erst nach dessen Ableben - zu erbringen.

Nun ist das ErbStG vom Prinzip der Bereicherung des Erwerbers getragen.

§ 20 ErbStG bestimmt grundsätzlich, dass als steuerpflichtiger Erwerb, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt. Die Absätze 4-6 und 8 des leg.cit. enthalten Regelungen über den Abzug von - den Wert der Zuwendung - belastenden Aufwendungen.

Durch diese Bestimmungen 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.

Die Bewertung des bei einer Schenkung, bzw. durch einen Todesfall erworbenen Vermögens erfolgt regelmäßig nach dem Wert desselben im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld im Sinne des § 12 ErbStG.

Im gegenständlichen Fall stellt sich insbesondere die Frage, wie sind lebenslängliche Leistungen in concreto Pflege- und Betreuungsleistungen zu bewerten - die vom Stichtag Todestag aus betrachtet - bereits erbracht waren.

§ 16 BewG (sowohl nach der alten Gesetzeslage als auch nach der neuen) ist Bewertungsmaßstab für in Zukunft zu erbringende Leistung. Dies ergibt sich daraus, dass § 16 BewG immer in Verbindung mit § 17 leg.cit., der die Bewertung des Jahreswertes von Nutzungen und Leistungen vorgibt zu sehen ist, der wiederum in seinem Absatz 3 bestimmt, dass bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken als Jahreswert der Betrag zugrundegelegt ist, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. 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 Bw. 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.

5.) Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Berufungsvorentscheidung:

Nach § 289 Abs. 1 BAO 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) BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. 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 nahm aus folgenden Gründen von dem im § 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. Andererseits 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 Ermittlungen durch den unabhängigen Finanzsenat müssten Erklärungen der Bw. der Amtspartei mit der Gelegenheit zur Stellungnahme übermittelt werden und umgekehrt wären allfällige Stellungnahmen des Finanzamtes wieder der Bw. zur Gegenäußerung zuzustellen, weshalb die Durchführung der Ermittlungen durch den unabhängigen Finanzsenat zu zeitlichen Verzögerungen führen würde.

Da die Bw. die entsprechenden Angaben machen und nachweisen kann, ist davon auszugehen, dass zur vollständigen Klärung ein Vorhalteverfahren durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien unter Zugrundelegung obiger Rechtsanschauungen des unabhängigen Finanzsenates ausreichen wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2006