

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KA, inG., vertreten durch Steuerberater, vom 29. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. März 2004 betreffend Bescheidberichtigung (§§ 293 ff BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Schenkungsvertrag vom 8. Juni 2001 schenkt und übergibt AA an ihren Sohn KA (= Berufungswerber, Bw) die in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ 745 GB. Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft wurde mit S 245.000 erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 25. Juni 2001, Str.Nr., ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft abzüglich des Freibetrages von S 30.000, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 705.000 gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, (Stkl. I) eine Schenkungssteuer im Betrag von S 42.900 = € 3.117,66 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 25. Juni 2001).

Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

In der Folge ist hervorgekommen, dass der Bw mit Schenkungsverträgen vom 23. Juli 1996 bereits zwei weitere Liegenschaften von seiner Mutter geschenkt erhalten hatte, nämlich Gst 366/3 (1.441 m²) mit dem Einheitswert S 486.000 und Gst 430/1 (700 m²) mit dem Einheitswert S 236.000 aus EZ 90058 GB. Hiezu hatte das Finanzamt – nach Berufung wegen zunächst unrichtiger Steuerklasse – letztendlich mit Berufungsvorentscheidung vom

20. Feber 1997 ausgehend vom Gesamtwert beider Liegenschaften (S 722.000) und nach Abzug des Freibetrages S 30.000 die Schenkungssteuer im Betrag von S 42.120 rechtskräftig vorgeschrieben.

Im Hinblick auf diese zunächst unberücksichtigten Vorschenkungen hat das Finanzamt den Schenkungssteuerbescheid vom 25. Juni 2001 mit Bescheid gemäß § 293 BAO vom 5. März 2004, Str.Nr.2, berichtigt und die Schenkungssteuer iSd § 11 ErbStG unter Miteinbeziehung der Vorschenkungen mit € 3.237,57 (anstelle bisher € 3.117,66) festgesetzt. Anhand der Bemessungsdarstellung ist ersichtlich, dass dabei in den Gesamterwerb – neben der Schenkung vom 8. Juni 2001 mit S 735.000 – die Schenkung vom 23. Juli 1996 mit lediglich S 52.469,79 (anstelle zutreffend S 722.000 bzw. umgerechnet € 52.469,79) einbezogen und damit der steuerpflichtige Gesamterwerb mit (nur) S 787.469,79 ausgewiesen wurde (Bemessung im Einzelnen: siehe Berichtigungsbescheid vom 5. März 2004).

Mit weiterem Berichtigungsbescheid gem. § 293 BAO vom 9. März 2004, Str.Nr.2, "zum Bescheid vom 5. März 2004" wurde der vorgenannte Fehler behoben und die Vorschenkung im Betrag von zutreffend S 722.000 in die Ermittlung des Gesamterwerbes einbezogen. Ausgehend vom Gesamterwerb von sohin S 1.457.000 wurde die Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG unter Anrechnung der bereits entrichteten Steuer (S 42.120) im Betrag von S 72.640 = € 5.278,95 (anstelle bisher € 3.237,57) festgesetzt.

Der Bw hat gegen den "Schenkungssteuerbescheid vom 9.3.2004" Berufung erhoben und eingewendet, dass eine wie hier außer Acht gelassene Schenkung nicht durch eine Berichtigung gemäß § 293 BAO korrigiert werden könne. Es handle sich nämlich dabei nicht bloß um einen Rechenfehler, sondern vielmehr um einen Fehler im Rahmen des Zustandekommens eines Bescheides.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2004 wurde damit begründet, dass die Abgabenbehörde auch andere, offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten berichtigen könne. Der Abgabepflichtige sei verhalten, in der Abgabenerklärung vollständige und richtige Angaben zu machen.

Mit Antrag vom 27. April 2004 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begeht und nochmals ausgeführt, eine im Rahmen einer früheren Berechnung von der Abgabenbehörde außer Acht gelassene Schenkung könne nicht nachfolgend durch eine Berichtigung nach § 293 BAO korrigiert werden, da es sich weder um einen Schreib- oder Rechenfehler, noch um eine auf einem ähnlichen Versehen oder auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende tatsächliche Unrichtigkeit handle, sondern vielmehr um einen Fehler im Rahmen des Zustandekommens des Bescheides. Laut Kommentarmeinung von *Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, seien unrichtige rechtliche Beurteilungen, Fehler in der Beweiswürdigung und durch das Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler keiner Berichtigung nach § 293 zugänglich.

Sämtliche die Schenkungen betreffende Unterlagen seien dem Finanzamt vorgelegen; eine Abgabenerklärung sei vom Bw nie abverlangt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 293 BAO normiert:

"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen." (BGBI I 2002/97 ab 2003)

§ 293 soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (VwGH 24.4.1996, 92/15/0128).

Schreibfehler sind zB Abschreibfehler (VwGH 28.2.1995, 94/14/0139) oder das Verschreiben beim Namen zB des Bescheidadressaten oder bei der Datumsangabe.

Rechenfehler sind zB Additionsfehler und liegen auch bei einer unrichtigen Ablesung des Steuerbetrages aus einer Tabelle oder beim Vertippen an einer Rechenmaschine vor (vgl. VwGH 19.12.1958, 1837/57).

Schreib- und Rechenfehler iSd § 293 müssen nicht offenbar sein.

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, also Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens. Eine offenbar auf einem Versehen beruhende Unrichtigkeit liegt dann vor, wenn die ursprüngliche Entscheidung den Gedanken, den die Abgabenbehörde offenbar aussprechen wollte, unrichtig wiedergegeben, dh. also wenn die zu berichtigende Entscheidung dem Willen der Abgabenbehörde offensichtlich nicht entsprochen hat.

Diese Unrichtigkeit muss nicht aus dem Bescheid selbst ersichtlich sein. Erkenntnisquelle kann insbesondere auch der Akteninhalt sein (vgl. zB VwGH 25.3.1994, 92/17/0133).

Nicht gemäß § 293 BAO berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen. Daher sind unrichtige rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung keiner Berichtigung gem. § 293 zugänglich, ebenso nicht durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler.

Unter dem Titel einer Berichtigung dürfen daher keinesfalls nachträgliche Änderungen im Inhalt, der Rechtsauffassung und Sachverhaltsannahme eines Bescheides vorgenommen werden.

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern tritt zu diesem hinzu und ergänzt den berichtigten Bescheid.

Der berichtigende Bescheid ist mit Berufung anfechtbar. Diese Berufung kann jedoch idR nicht auch den berichtigten Bescheid anfechten (vgl. zB VwGH 20.4.1995, 92/13/0130; siehe zu vor auch: *Ritz*, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Rzn. 1-8 und 19-20 zu § 293 mit weiterer Judikatur und Literaturverweisen).

Zufolge des § 11 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idGf, sind mehrere innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammenzurechnen, 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.

Die Bestimmung des § 11 ErbStG über die Berücksichtigung sogenannter "Vorschenkungen" gehört zu den im I. Teil unter Z 3 des ErbStG 1955 idGf zusammengefassten Vorschriften über die "**Berechnung** der Steuer" (siehe VwGH 14.5.1992, 92/16/0013). Sie dient somit lediglich der Steuerberechnung, trifft aber über den Steuertatbestand keine Aussage (VwGH 26.1.1995, 94/16/0058, 0059). Mit der dadurch angeordneten Zusammenrechnung soll sichergestellt werden, dass sich die Freibeträge, die das Gesetz zur Entlastung vorsieht, innerhalb des zehnjährigen Zusammenrechnungszeitraumes nur einmal auswirken und sich der anzuwendende Steuersatz nach dem Gesamtbetrag der Erwerbe bestimmt, so dass der Progressionseffekt des nach Wertstufen gestaffelten Tarifes nicht durch Aufteilung in mehrere (kleinere) Zuwendungen umgangen werden kann (vgl. VwGH 20.8.1998, 95/16/0298; siehe zu vor auch: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 1 f. zu § 11).

Abgesehen davon, dass sohin die Anwendung des § 11 ErbStG grundsätzlich nur die Art der Steuerberechnung tangiert (einmalige Berücksichtigung des Freibetrages, Progressionssatz für den Gesamterwerb), ist aber im Gegenstandsfall nicht zu übersehen, dass § 11 und damit die Mitberücksichtigung bislang nicht kenntlicher Vorschenkungen im Rahmen der Berechnung erstmalig im Berichtigungsbescheid vom **5. März 2004** zur Anwendung gelangte. Dieser Bescheid ist unbekämpft geblieben und daher in Rechtskraft erwachsen.

Demgegenüber wurde vom Bw explizit "Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid vom **9.3.2004**" erhoben, durch welche Berufung nicht zugleich auch der berichtigte Bescheid, das ist jener vom 5. März 2004, angefochten werden kann. Mit dem bekämpften zweiten "Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO **zum Bescheid vom 5. März 2004**" wurde aber ganz offenkundig – wie aus der Darstellung eingangs ersichtlich – ein im Bescheid vom 5. März 2004 unterlaufenes Versehen in der Art, dass zum Wertansatz hinsichtlich der Vorschenkungen im Betrag von "52.469,79" anstelle des "€"- Zeichens ein "S"-Zeichen

gesetzt bzw. umgekehrt zum "S"-Zeichen anstelle des Schillingbetrages von umgerechnet 722.000 jener in Euro in die EDV-Berechnung eingegeben wurde, behoben und richtiggestellt. Es handelt sich diesbezüglich im bekämpften Bescheid vom 9. März 2004 sohin um die Behebung eines Fehlers in der Ausdrucksweise bzw. um eine offenbar auf einem Versehen beruhende Unrichtigkeit, da der Gedanke, den die Abgabenbehörde im Hinblick auf den wertmäßigen Ansatz der Vorschenkungen offenbar aussprechen wollte, unrichtig wiedergegeben wurde und die zu berichtigende Entscheidung (Bescheid vom 5. März 2004) dem Willen der Abgabenbehörde offensichtlich nicht entsprochen hat. In keiner Weise ist dieser Fehler aber als solcher im Zuge der Willensbildung der Behörde, wie etwa als unrichtige rechtliche Beurteilung oder Fehler in der Beweiswürdigung, zu erachten.

§ 293 soll aber gerade die Möglichkeit schaffen, derartige Fehler zu berichtigen, die wie im Gegenstandsfall in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen.

Zufolge der oben dargelegten Judikatur wurde daher mit dem angefochtenen Bescheid vom 9. März 2004 ein iSd § 293 BAO berichtigbarer Fehler behoben, weshalb der Erlassung dieses Berichtigungsbescheides durch das Finanzamt nicht entgegen zu treten und als zulässig zu beurteilen ist.

Die Erörterung der Frage, ob die Mitberücksichtigung der Vorschenkungen im Bescheid vom 5. März 2004 iSd § 11 ErbStG ebenso als ein berichtigbarer Fehler – di als Schreib- oder Rechenfehler oder als eine diesen nahe kommende Unrichtigkeit – zu qualifizieren wäre, kann dagegen in diesem Zusammenhalt als irrelevant dahingestellt bleiben.

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

Innsbruck, am 3. März 2005