



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 4

GZ. RV/0275-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 7. März 2003 über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch AR Wolfgang Decker, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betr. Erbschaftssteuer vom 28. Juni 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung (Abhandlungsprotokoll vom 10. Juli 2000) nach der am 31. März 2000 verstorbenen E. R. hat diese im Testament vom 1. März 2000 Herrn J. P. zum Alleinerben bestimmt, der hiezu eine unbedingte Erbserklärung abgegeben hat. Laut "Testamentserfüllungsausweis" sind

"entsprechend dem Testament der Erblasserin vom 1.3.2000 nachstehende Legate zu erfüllen:

.....

3.) 38/2017 Anteile an der Liegenschaft in EZ 369 KG W. (Anteil 25), mit welchem Wohnungseigentum an der Wohnung W 41 und AR 48 verbunden ist, sowie 6/4160 Anteile an der Liegenschaft in EZ 926 KG W., mit welchem Wohnungseigentum an der Garage G118 (L-Straße 11/13) verbunden ist, samt Inventar zu gleichen Teilen zu Gunsten von I. C. und E. M., wobei Eigentumswohnung und Garage zu verkaufen sind.

Festgehalten wird, dass die Legatäre derzeit Verkaufsverhandlungen über den Verkauf der vorgenannten Wohnungseigentumseinheiten führen".

Im eidesstättigen Vermögensbekenntnis wurden diese beiden Liegenschaften "mit einem Verkaufserlös aus der Veräußerung der WE G 118 und W 41" im Betrag von S 1,200.000 verzeichnet (Abhandlungsprotokoll Pkt. 3 a und b) und ein Reinnachlass in Höhe von S 1,520.084 ausgewiesen.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft in EZ 369 GB W. wurde mit insgesamt S 3,852.000, jener der EZ 926 GB W. mit gesamt S 9,018.000 erhoben.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin unter anderen der Vermächtnisnehmerin E. M. (= Schwester der Erblasserin) mit Bescheid vom 2. März 2001, Str. Nr. 1, ausgehend vom hälftigen Verkaufserlös der Liegenschaft (Geldlegat) von S 600.000 und unter Berücksichtigung eines Freibetrages von S 6.000 (Stkl. III), sohin von einer Bemessungsgrundlage von S 594.000 gem. § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 141/1955 idgF, eine 10,5%ige Erbschaftsteuer im Betrag von S 62.370 = € 4.532,60 vorgeschrieben.

Im Rahmen der Berufung gegen einen weiteren in gegenständlichem Verlassenschaftsverfahren ergangenen Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 16. Mai 2001 beantragt, "den bereits rechtskräftigen Erbschaftsteuerbescheid (Steuer-Nr. 1), mit welchem dem 2. Erben (E. M.) die Erbschaftsteuer im Betrage von S 62.370 vorgeschrieben

wurde, von Amts wegen in Form einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens richtig zu stellen und auch dieser Vorschreibung als Bemessungsgrundlage den Einheitswert zugrunde zu legen". Die Erblasserin habe testamentarisch ihren Schwestern I. C. und E. M. die Liegenschaftsmiteigentumsanteile zu gleichen Teilen vermacht. Gleichzeitig seien die Vermächtnisnehmerinnen verpflichtet worden, diese Eigentumswohnung samt Garage zu verkaufen. Der Verkauf sei mit Kaufvertrag vom 13. November 2000 zu einem Kaufpreis von S 1,200.000 erfolgt und davon ausgehend die Erbschaftsteuer bemessen worden. Für die Bewertung von Vermächtnissen stehe aber außer Streit, dass der Anspruch auf Übertragung eines Grundstückes erbschaftsteuerrechtlich mit keinem höheren Wert angesetzt werden könne als mit dem steuerlichen Wert des Grundstückes. Es sei sohin der steuerliche Einheitswert der Bemessung zugrunde zu legen.

Mit Bescheid vom 28. Juni 2001, Str. Nr. 1, hat das Finanzamt Innsbruck den Antrag der E. M. auf Wiederaufnahme des Erbschaftsteuerverfahrens mangels Veranlassung abgewiesen und hiezu auf die in Sachen I. C. bzw. des haftenden Erben J. P. ergangene Berufungsvorentscheidung verwiesen, worin u. a. begründend ausgeführt wurde: Die Erblasserin habe in ihrem Testament ausdrücklich den Verkauf der Eigentumswohnung und die Aufteilung des Verkaufserlöses auf die beiden Legatarinnen verfügt. Zudem sei aufgrund des Wohnungseigentumsgesetzes die Übertragung von Miteigentumsanteilen in den gleichteiligen Besitz zweier Personen – ausgenommen an Ehegatten – nicht möglich, welcher Umstand der Erblasserin habe bekannt sein müssen. Es könne daher nicht unterstellt werden, dass es Wille der Erblasserin gewesen sei, den beiden Schwestern die Wohnung zu übertragen. Gegenstand des Erwerbes sei nach dem Willen der Erblasserin vielmehr die Überlassung des Verkaufserlöses zu gleichen Teilen gewesen, wobei anhand der testamentarischen Verfügung der Veräußerungspflicht die Möglichkeit der Beeinflussung des erzielbaren Kaufpreises für die Legatarinnen bestanden habe, von welchem Erlös letztlich die Erbschaftsteuer bemessen worden sei.

In dem gegen den abweisenden Bescheid vom 28. Juni 2001 erhobenen Antrag (= Berufung) vom 11. Juli 2001 wurde eingewendet, für die Wertermittlung sei auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, das ist gem. § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG der Tod des Erblassers, abzustellen. Da zu diesem Zeitpunkt die Wohnung noch nicht veräußert gewesen sei, könne auch nicht der Erlös in Höhe von S 1,2 Mio. zur Wertermittlung herangezogen werden. Es entspreche auch nicht dem Gleichheitsgrundsatz, wenn bei nur einem Legatar der Einheitswert, hingegen wie hier bei zwei Legataren der Verkehrswert der Berechnung

zugrunde gelegt werde. Die zivilrechtlichen Bestimmungen des WEG seien für die Erbschaftsteuerbemessung unbeachtlich.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2001 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass für eine Wiederaufnahme iSd § 303 Abs. 1 BAO erforderliche neue Tatsachen oder Beweismittel nicht neu hervorgekommen bzw. nicht einmal vorgebracht worden seien, sondern vielmehr anlässlich der Bescheidzustellung (Erbschaftsteuerbescheid vom 2. März 2001) die Bemessung anhand des Veräußerungserlöses durch die Abgabenbehörde für die Bw. erkenntlich gewesen sei. Im Falle einer diesbezüglich unrichtigen rechtlichen Beurteilung hätte der Bescheid jedoch mit dem Rechtsmittel der Berufung bekämpft werden müssen.

Mit Antrag vom 27. November 2001 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und in Ergänzung des Berufungsvorbringens weiters ausgeführt, da selbst der Abgabenbehörde die zutreffende Bemessung vom Einheitswert bei Bescheiderstellung nicht klar gewesen sei, könne dieses Wissen nicht einer "normalen Staatsbürgerin" ohne steuerliche Kenntnisse unterstellt werden. Es würde daher dem Finanzamt als Serviceeinrichtung des Staates "gut anstehen", sich nicht auf formale Gründe zurückzuziehen, sondern vielmehr die berechtigten Interessen der Bw. gesetzeskonform wahrzunehmen. Bei einer ausführlicheren Bescheidebegründung hätte diese sicherlich das Rechtsmittel der Berufung ergriffen.

Die seitens der Berufungsbehörde vorgenommene Einsichtnahme in den beim Bezirksgericht R. eingeholten Verlassenschaftsakt 1 A XY hat Folgendes ergeben:

Die Erblasserin hat im Testament vom 1. März 2000 unter Pkt. 2. verfügt:

"Meinen 1/3 Anteil an der Liegenschaft in EZ 90022 GB H. (Anteil 1) vermache ich zu gleichen Teilen Frau Th. H. geb. P., Herrn E. P. und Herrn J. P."

sowie unter Pkt. 4.:

"Meine Eigentumswohnung in Innsbruck, K-Gasse 4, EZ 369 GB W. (Anteil 25, 38/2070 Anteile), mit welchen Wohnungseigentum an der Wohnung W 41 und AR 48 verbunden ist sowie meine 6/4160 Anteile an der Liegenschaft in EZ 926 GB W., mit welchen Wohnungseigentum an der Garage G 118 (L-Straße 11/13) samt Inventar vermache ich zu gleichen Teilen meiner Zwillingschwester I. C. und meiner Schwester E. M."

Die Vermächtnisnehmer sind im Zuge meines Nachlasses verpflichtet, diese Eigentumswohnung und Garage zu verkaufen".

Mit Gerichtsbeschluss vom 26. Jänner 2001 erfolgte die Einantwortung an den Erben J. P. aufgrund des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses vom 10. Juli 2000, sohin auf Grundlage

u. a. der darin unter den Aktiva verzeichneten Liegenschaftsanteile im Verkehrswert (Verkaufserlös) von S 1,2 Mio. bzw. des Reinnachlasses in Höhe von S 1,520.084. Der Kaufvertrag vom 6./13. November 2000 betreffend die Veräußerung obiger Liegenschaftsanteile seitens der Verlassenschaft an Frau M. Z. wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes R. vom 21. Februar 2001 verlassengerichtlich genehmigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen einen Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und u. a. laut lit. b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u. a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Ein Wiederaufnahmsgrund nach Abs. 1 lit. b kann nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 28.9.1998, 96/16/0158); also Sachverhaltsmomente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (vgl. VwGH 12.8.1994, 91/14/0018, 0042; VwGH 23.4.1998, 95/15/0108), etwa Zustände, Vorgänge, Eigenschaften etc. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die **rechtliche Beurteilung** solcher Sachverhaltselemente, gleichgültig ob diese später durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind nicht "Tatsachen" (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes

oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; siehe zu vor: Stoll, Handbuch BAO, 5. Auflage, zu § 303; Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, Rz 7 f. zu § 303 mit weiteren Judikaturverweisen).

Im Gegenstandsfalle wurden nunmehr in keinsten Weise etwa neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel eingewendet und dargelegt, anhand derer allenfalls ein anders lautender Bescheid hätte ergehen können, sondern wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens – gleich lautend mit den im Rahmen der Berufung der weiteren Legatarin vorgebrachten Berufungsgründe – anhand der in Streit gezogenen Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer, nämlich die nach Ansicht der Bw. unzutreffende Heranziehung des Veräußerungserlöses anstelle der vermeintlich richtigen Einheitswertanteile, beantragt. Nachdem es sich hierbei aber – entgegen der oben dargelegten Intention des § 303 BAO - um die Bekämpfung allein der rechtlichen Würdigung eines bei Erlassung des Steuerbescheides zur Gänze offen gelegten Sachverhaltes handelt, ist dem Finanzamt darin beizupflichten, dass diesfalls keine Veranlassung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes (neue Tatsachen etc.) gegeben ist. Eine nach dem Dafürhalten der Bw. unzutreffende rechtliche Würdigung hätte vielmehr durch (rechtzeitige) Ergreifung eines Rechtsmittels (Berufung) bekämpft werden müssen, da – wie oben ausgeführt – der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens keine Handhabe zur Beseitigung der Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes darstellt.

Darüberhinaus darf dem Vorbringen im Vorlageantrag, die Abgabenbehörde "verstecke" sich bloß hinter formalen Gründen anstatt dem Gesetz konform die berechtigten Interessen der Bw. zu wahren, entgegengehalten werden, dass selbst im Falle einer rechtzeitig erhobenen Berufung dem Vorbringen der Bw. dem Grunde nach keine Berechtigung zugekommen wäre. Der Verwaltungsgerichtshof hat nämlich in seinem abweisenden Erkenntnis vom 24.9.2002, 2002/16/0004, über die vom Erben J. P. als Haftendem für die in gegenständlichem Verlassenschaftsverfahren betroffene zweite Legatarin I. C. erhobene höchstgerichtliche Beschwerde auszugsweise wie folgt entschieden:

"... Undeutliche und unklare letztwillige Verfügungen sind nach dem erforschbaren wahren Willen des Erblassers auszulegen. ... Im Beschwerdefall wurden in Punkt 4. des Testamentes der Erblasserin die in Rede stehenden Liegenschaftsanteile an ihre beiden Schwestern vermacht. Gleichzeitig wurde aber verfügt, dass die "Vermächtnisnehmer" "im Zuge des Nachlasses" zur Veräußerung der Liegenschaftsanteile verpflichtet seien. Bei der erforderlichen Betrachtung dieser Verfügung in ihrem Gesamtzusammenhang ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass nach dem wohlverstandenen Willen der Erblasserin nicht ein Anteil an Liegenschaftsanteilen, sondern vielmehr ein Anteil am Veräußerungspreis der Liegenschaftsanteile deren beiden Schwestern zugedacht gewesen ist, wobei die Erschwernisse bei der Verwertung solcher ... Rechte an Eigentumswohnungen ... Motivation für die vorliegende Verfügung gewesen sein mögen. Zutreffend hat die belangte Behörde dabei auf den Umstand verwiesen, dass der zweite Satz des Punktes 4. unverständlich und überflüssig gewesen wäre, hätte die Erblasserin Liegenschaftsanteile zum Gegenstand des Vermächtnisses gemacht. In diesem Sinne wurde das Testament aber auch von den Beteiligten und dem Verlassenschaftsgericht verstanden. ... Da somit Gegenstand der Zuwendung nicht Liegenschaftsanteile, sondern Veräußerungserlöse waren, bestand für die Heranziehung des Einheitswertes der Liegenschaft kein Raum ...".

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung gegen den den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens abweisenden Bescheid vom 28. Juni 2001 kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 7. März 2003