



GZ. RV/0575-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DDr. Martin Glasner, gegen den gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheid vom 3. September 2002 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut dem gemäß § 24 ErbStG dem Finanzamt übermittelten Abhandlungsprotokoll haben in der Verlasssache nach der mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen M.U.M. die beiden Töchter aufgrund des Testamentes je zur Hälfte zum Nachlass unbedingte Erbserklärungen abgegeben. In dem im Abhandlungsprotokoll enthaltenen

Testamentserfüllungsausweis wurde unter den Punkten 1 (betreffend die erbliche Tochter Mag. S.G.M) und unter Punkt 2 (betreffend die erbliche Tochter Dr. A.W.M) detailliert aufgelistet, welche der im Vermögensbekenntnis angeführten Liegenschaften die beiden Erbinnen jeweils als Vorausvermächtnis in deren Alleineigentum übernehmen, während nach Punkt 3 den noch verbleibenden Nachlass mit allen Aktiven und Passiven die beiden Töchter je zu Hälfte übernehmen. In den gleichzeitig mit dem Abhandlungsprotokoll eingegangenen vom Gerichtskommissär ausgefertigten 8 Abgabenerklärungen nach § 10 GrEStG 1987 wurde hinsichtlich jeder einzelnen der durch Erbgang erworbenen Liegenschaft die jeweilige Erwerberin ausgewiesen.

Gegenüber jeder den beiden Erbinnen wurde ein Erbschaftsteuerbescheid vom 1. Juli 2002 erlassen, wobei das Finanzamt von einem Erbanfall je zur Hälfte ausging, weshalb jeweils der halbe Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Wert der übrigen Grundstücke bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zum Ansatz kam.

Mag. S.G.M. bekämpfte ihren Erbschaftssteuerbescheid mit dem Argument, dass den beiden Testamentserbinnen auf Grund der Vorausvermächtnisse der Nachlass nicht je zur Hälfte tatsächlich zugekommen sei. Demzufolge können bei ihrer Erbschaftssteuervorschreibung in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nur jene Vermögenswerte einbezogen werden, die ihr tatsächlich angefallen und zugekommen sind.

Das Finanzamt folgte mit Berufungsvorentscheidung diesem Berufungsvorbringen und setzte ausgehend von den dieser Einschreiterin zugekommenen Vermögenswerten ihr gegenüber eine (reduzierte) Erbschaftssteuer fest.

Gleichzeitig mit dieser Berufungsvorentscheidung erließ das Finanzamt gegenüber der Erbin Dr. A.W.M. den "berichtigten Bescheid gemäß § 293b BAO". Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurden nunmehr die auf Grund der Vorausvermächtnisse dieser Erbin zukommenden Grundstücke angesetzt, was im Ergebnis zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Erwerbes und damit zu einer größeren Steuervorschreibung führte. Zur Begründung wurde ausgeführt, diese Änderung sei erforderlich, weil für den Grundstückserwerb der Testamentserfüllungsausweis maßgebend sei.

Die gegen diesen Berichtigungsbescheid erhobene gegenständliche Berufung bestreitet dessen Rechtmäßigkeit mit dem Argument, die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293b BAO seien deshalb nicht erfüllt, weil aus den vorliegenden Abgabenerklärungen vom 14.5.2002 keinerlei Unrichtigkeit zu erkennen sei, zumal in diesen inhaltlich vollkommen richtigen Erklärungen die der Berufungswerberin als Vorausvermächtnis

zugekommenen Liegenschaften sachlich korrekt aufscheinen. Wenn das Finanzamt auf Grund der Berufung ihrer Schwester in derselben Verlassenschaftssache zu einer anderen Rechtsansicht hinsichtlich der Bemessungsgrundlage komme, könne dies ihr nicht nachträglich angelastet werden. Dem angefochtenen Bescheid fehle somit jede gesetzliche Grundlage.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich unter Darlegung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen auf folgende die Entscheidung tragende Begründung: "Aus der gegenständlichen "Abgabenerklärung" -dem Abhandlungsprotokoll- wurden Tatsachen in den Bescheid übernommen, die nicht den mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Sachverhalt darstellen und war daher auch die rechtliche Voraussetzungen für die Anwendung des § 293b BAO gegeben".

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung replizierend wurde noch eingewendet, das Finanzamt habe allfällige Unrichtigkeiten nicht angeben können. Dazu werde ausgeführt, dass weder im Abhandlungsprotokoll noch in den entsprechenden Abgabenerklärungen irgendwelche Unrichtigkeiten aufscheinen würden. Überdies werde bemerkt, dass in § 293b BAO keine Abhandlungsprotokolle sondern ausdrücklich nur "Abgabenerklärungen" angeführt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall besteht ausschließlich über die verfahrensrechtliche Frage Streit, ob das Finanzamt bei der Erlassung des gegenständlichen Berichtigungsbescheides zu Recht davon ausgegangen ist, dass die als Folge der Außerachtlassung der hinsichtlich der Liegenschaften festgelegten Vorausvermächtnisse sich ergebende unrichtige Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes und damit die Rechtswidrigkeit des Erbschaftssteuerbescheides vom 1. Juli 2002 "auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht" und damit den Tatbestand nach § 293b BAO verwirklicht. Denn nur bei Vorliegen dieses Fehlerberichtigungstatbestandes erfolgte die vom Finanzamt vorgenommene, auf die Bestimmung des § 293b BAO gestützte Erlassung des streitigen Berichtigungsbescheides rechtens.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wird die Tatbestandsmäßigkeit der durchgeführten Berichtigung gemäß § 293b BAO letztlich darauf gestützt, "Aus der gegenständlichen "Abgabenerklärung", dem Abhandlungsprotokoll, wurden Tatsachen in den Bescheid übernommen, die nicht den mit der Wirklichkeit übereinstimmenden Sachverhalt darstellen und somit offensichtliche Unrichtigkeiten darstellen und war daher auch die rechtliche Voraussetzung für die Anwendung des § 293b BAO gegeben". Die Berufungswerberin hält dem zum einen entgegen, dass weder im Abhandlungsprotokoll noch in den entsprechenden Abgabenerklärungen irgendwelche Unrichtigkeiten aufscheinen würden, und zum anderen das Abhandlungsprotokoll keine Abgabenerklärung darstelle.

Gemäß § 293b BAO idF BGBl. Nr. 660/1989 kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. § 293b BAO gestattet eine Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig ist. Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gibt nach Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2831 ff einen Berichtigungsgrund nach § 293b BAO ab, wenn diese

- auf offensichtlicher Unrichtigkeit beruht,
- aus Abgabenerklärungen übernommen wurde und
- die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen.

Was die Frage anlangt, ob das Abhandlungsprotokoll vom Finanzamt zu Recht als Abgabenerklärung angesehen wurde, bleibt auf folgendes hinzuweisen:

Nach § 22 ErbStG ist- zunächst- nur eine Anmeldung des Erwerbsvorganges durch den Erwerber vorgesehen. Gemäß § 23 Abs. 1 ErbStG kann in den Fällen des § 22 das Finanzamt von den zur Anmeldung Verpflichteten innerhalb einer von ihm zu bestimmenden Frist die Abgabe einer Erklärung verlangen. Nach Abs. 2 hat die Erklärung ein Verzeichnis der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstandes und des Wertes des Erwerbes erforderlichen Angaben nach näherer Bestimmung des Bundesministeriums für Finanzen zu enthalten. Eine solche Erklärung nach § 23 ErbStG ist im Gegensatz zur Anmeldung nach § 22 ErbStG eine Abgabenerklärung im Sinne der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§ 133 BAO) und damit im Sinne der Bestimmung des § 293b BAO (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 2 zu § 23 ErbStG; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. überarbeitete Auflage, Seite 698 und Ritz, ÖStZ 1990, 183; Stoll, BAO,

Kommentar, Band 2, Seite 1500). Im vorliegenden Berufungsfall war auf Grund der Aktenlage an Sachverhalt schlichtweg auszuschließen, dass die Berufungswerberin vom Finanzamt zur Abgabe einer Steuererklärung gemäß § 23 ErbStG verpflichtet wurde und demzufolge eine solche Abgabenerklärung vorliegt. Nach § 24 Abs. 1 ErbStG idF BGBl I Nr. 144/2001 haben die Gerichte, sofern eine Abhandlung stattfindet, dem Finanzamt die Todesfälle, die eröffneten letztwilligen Anordnungen und die Vornahme von Erbteilungen bekannt zu geben. Das in Frage stehende Abhandlungsprotokoll wurde dem Finanzamt vom Gericht in Entsprechung dieser Mitteilungspflicht übermittelt. Dass aber eine solche Mitteilung des Gerichtes nicht die gesetzlichen Kriterien einer Abgabenerklärung erfüllt, ergibt sich aus dem Zusammenhalt nachstehender Bestimmungen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstigen Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage ua. für die Festsetzung der Abgaben bekannt geben. Die Abgabenerklärung ist ein solches gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung (§ 119 Abs. 2 BAO), wodurch der Abgabepflichtige seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachkommt. Die zur Sicherung des Steueraufkommens im § 24 ErbStG enthaltene besondere Verpflichtung der Gerichte zur Anzeige (Bekanntgabe) von Vorgängen, die als Erwerbsvorgänge anzusprechen sind oder solche Erwerbsvorgänge auslösen können, besteht daher gesondert und zusätzlich zu der über gesonderte Aufforderung des Finanzamtes nach § 23 Abs. 1 ErbStG eintretenden Verpflichtung des Erwerbers (Steuerschuldners) zur Abgabe einer Abgabenerklärung. Die Abgabengesetze (hier: § 23 ErbStG) bezeichnen jene der Offenlegung dienenden in Erfüllung der Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabenverfahren vorgesehenen Parteienschritte, die dem dargelegten Wesen und geschilderten Bild der "Abgabenerklärungen" entsprechen, ausdrücklich als solche und vermeiden damit Abgrenzungs- und Auslegungsschwierigkeiten (siehe nochmals Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, Seite 1500). Im Erbschaftssteuerverfahren kommt somit nur der Erklärung gemäß § 23 ErbStG, nicht jedoch einem als Folge der Mitteilungspflicht der Gerichte gemäß § 24 ErbStG übermittelten Abhandlungsprotokoll die rechtliche Qualifikation einer Abgabenerklärung zu.

Weiters bestreitet die Bw. mit dem Vorbringen, weder im Abhandlungsprotokoll noch in den entsprechenden Abgabenerklärungen wären irgendwelche Unrichtigkeiten enthalten, das Vorliegen der weiteren vom Finanzamt unterstellten Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dass die Rechtswidrigkeit "auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der

"Abgabenerklärung" beruht". Dieser Berufungseinwand findet im Tatsächlichen Deckung. Aus dem Abhandlungsprotokoll geht hervor, dass die beiden erblichen Töchter "aufgrund des Testamentes je zur Hälfte zum Nachlass eine unbedingte Erbserklärung" abgegeben haben. Im eidesstattigen Vermögensbekenntnis wurden unter den Aktiven die Liegenschaften und Liegenschaftsanteile angeführt, während im anschließenden Testamenterfüllungsausweis genau und detailliert aufgeschlüsselt war, welche erbliche Tochter als Vorausvermächtnis welche Liegenschaft in ihr Eigentum übernimmt. Zudem wurden in den für die einzelnen Liegenschaftserwerbe vom Gerichtskommissar ausgefertigten 8 Abgabenerklärungen nach § 10 GrEStG die jeweiligen Erwerberinnen sachlich richtig ausgewiesen. Im Abhandlungsprotokoll, wobei das Finanzamt in der Begründung des bekämpften Berichtigungsbescheides selbst einräumte, dass für den Grundstückserwerb der Testamentserfüllungsausweis maßgebend gewesen sei, waren somit keine offensichtlich unrichtige Eintragungen und Darlegungen enthalten, die das Finanzamt daraus übernommen und die die Unrichtigkeit des Bescheides vom 1. Juli 2002 ursächlich bedingt haben. Vielmehr hat das Finanzamt aus den in den vorliegenden Unterlagen enthaltenen sachlich richtigen Angaben hinsichtlich der "aufgrund des Testamentes je zur Hälfte zum Nachlass abgegebenen unbedingten Erbserklärungen" und der Darstellungen im Testamentserfüllungsausweis, welche Liegenschaft als Folge der Vorausvermächtnisse die jeweiligen Tochter in deren Eigentum übernimmt, augenscheinlich versehentlich die falschen rechtlichen und steuerlichen Folgerungen gezogen. Die Rechtswidrigkeit des Erbschaftssteuerbescheides vom 1. Juli 2002 (Ansatz aller Liegenschaften je zur Hälfte unter Außerachtlassung der bezüglich dieser Liegenschaften bestehenden Vorausvermächtnisse, obwohl darauf im Abhandlungsprotokoll und in den GrESt- Abgabenerklärungen bei der Zuordnung der Liegenschaften deutlich Bezug genommen wurde) beruhte daher keinesfalls auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen, wobei nochmals festzuhalten bleibt, dass das Abhandlungsprotokoll nicht als Abgabenerklärung zu beurteilen war, stellt doch im Erbschaftssteuerverfahren nur die vom Steuerschuldner einzureichende Erklärung nach § 23 ErbStG eine Abgabenerklärung dar.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass mangels Tabestandsverwirklichung im Streitfall die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die erfolgte Fehlerberichtigung nach § 293b BAO nicht gegeben waren. Dies belastet den bekämpften Berichtigungsbescheides mit Rechtswidrigkeit. Es war daher wie im Spruch ausgeführt der Berufung stattzugeben und dieser Bescheid aufzuheben.

Innsbruck, 15. Jänner 2004