



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0706-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Z, gegen die Bescheide des Finanzamtes A, Steuernummer,

1. vom 21. Jänner 2005 betreffend §299 BAO und
2. vom 25. Jänner 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 8. September 2003 ist Frau S verstorben. Zur Alleinerbin wurde die Berufungswerberin (Bw), Frau Z., eingesetzt. Daneben hat die Erblasserin ein Legat in Höhe von € 14.534,56 ausgesetzt, welcher Betrag laut Testament - wenn vorhanden - aus endbesteuertem Vermögen zu berichtigen war.

Das Finanzamt erließ am 20. Oktober 2004 einen Erbschaftssteuerbescheid, wobei das Legat in Höhe von € 14.534,56 als Passivum in Abzug gebracht wurde. Dass es sich hie bei um endbesteuertes Vermögen handelte fand jedoch keine Berücksichtigung.

In der Folge hob die Abgabenbehörde erster Instanz den Erbschaftssteuerbescheid mit Bescheid vom 21. Jänner 2005 gemäß §299 BAO wegen "unrichtiger Sachverhaltsfeststellung" auf und setzte mit Bescheid vom 25. Jänner 2005 die Erbschaftssteuer erneut fest, wobei es den Aktivposten "Guthaben bei Banken" um den Legatsbetrag kürzte und ebenso den

Freibetrag gemäß §15 Abs.1 Z17 ErbStG nur in Höhe des gekürzten Betrages und nicht in voller Höhe der Bankguthaben in Ansatz brachte.

Fristgerecht wurde gegen beide Bescheide Berufung eingebracht.

Die Bw bekämpft im Wesentlichen die wirtschaftliche Zuordnung von Vermögen beim Legatar. Es sei der Erblasserin vollkommen egal gewesen, woraus das Legat bezahlt werde, ob von einem Sparbuch, von einem Konto oder von wo auch immer.

Hinsichtlich des Bescheides gemäß §299 BAO wendet die Bw ein, die Aufhebung eines rechtskräftigen Bescheides verletze alle Grundsätze der Rechtssicherheit und sei ein willkürlicher Verwaltungsakt. Weiters wendet die Bw ein, es sei keine Verbindung der beiden Bescheide – wie in §299 Abs.2 BAO gefordert - erfolgt, sondern das Finanzamt habe zwei Bescheide erlassen, nämlich den Aufhebungsbescheid vom 21. Jänner 2005 und den Erbschaftssteuerbescheid vom 25. Jänner 2005.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2005 wurde die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 25. Jänner 2005 unter Hinweis auf die Textierung des Testamentes und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.1998, 98/16/0364, wonach bei Legaten die Steuerbefreiung des §15 Abs.1 Z17 ErbStG dem Legatar zukomme, als unbegründet abgewiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom gleichen Tag wurde die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 21. Jänner 2005 abgewiesen, da sich aus dem erblasserischen Testament ergebe, dass die Erblasserin ein aus endbesteuerten Vermögenswerten zu berichtigendes Legat ausgesetzt habe. Die Erblasserin habe dem Legatar das Legat in Form von endbesteuertem Vermögen vermachen wollen.

Im ursprünglichen Erbschaftssteuerbescheid vom 20.10.2004 sei die Berechnung der Erbschaftssteuer jedoch so vorgenommen worden, wie wenn ein Barlegat vermaht worden wäre. Gemäß § 299 (1) BAO könne die Abgabenbehörde 1. Instanz einen Bescheid der Abgabenbehörde 1. Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich nicht als richtig erweise.

Der Spruch des Bescheides vom 20.10.2004 habe nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen und erweise sich daher als nicht richtig.

Gegen beide Berufungsvorentscheidungen wurde Vorlageantrag eingebracht.

Werden beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden. Die Entscheidung über beide Berufungen kann verbunden werden (vgl. Ritz, BAO³, §299 Tz 45 samt Judikaturzitaten).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. §299 BAO

Gemäß §299 Abs.1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß §299 Abs. 2 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzenende Bescheid zu verbinden. Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs.1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs.1) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

§299 BAO in der genannten Fassung gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 9 und 10). Dies trifft in vorliegendem Fall zu, da die Abgabenbehörde erster Instanz irrtümlich von einem Barlegat ausgegangen ist und die Bemessungsgrundlage somit unrichtig ermittelt worden ist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzenende Bescheid zu verbinden (§299 Abs 2). Diese Bestimmung folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden §307 Abs 1 BAO (1128 BlgNR 21. GP, 16). Ebenso wie nach §307 Abs 1 BAO liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl zu § 307 zB VwGH 29.11.2000, 99/13/0225; 23.4.2001, 96/14/0091; 17.11.2004, 2000/14/0142, Ritz, Kommentar zur BAO, §299, Tz 44f).

Stoll, Kommentar zur BAO schreibt zu §307, 2960, dass trotz Anordnung der Verbindung des Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid dennoch jeder dieser beiden Bescheide für sich einer Berufung zugänglich ist, wie auch jeder für sich der Rechtskraft teilhaftig werden kann. Aus dem Verbindungsgebot ergibt sich weiters, dass der Wiederaufnahmesbescheid und der Erneuerungsbescheid gleichzeitig (wenn auch in der gebotenen gedanklich logischen Reihenfolge) zu ergehen haben. Keineswegs darf vor der Entscheidung über die Wiederaufnahme (vor der Erlassung des Wiederaufnahmsbescheides) der neue (geänderte) Sachbescheid ergehen. Solange die zuständige Behörde nicht über die Wiederaufnahme entschieden hat (§97 BAO), wäre die Erlassung eines in der Sache selbst

ergehenden neuen Bescheides unzulässig. Auch im Rechtsmittelverfahren wäre eine Entscheidung in der Sache selbst ohne vorangehende (zumindest gleichzeitige) Entscheidung über die in Berufung gezogenen Zulässigkeit der Anordnung der Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Berufungsbehörde rechtswidrig. Das Schicksal der Sachentscheidung ist stets vom Ergebnis des Wiederaufnahmsverfahrens abhängig.

Gleiches muss auch für §299 BAO gelten. Jedenfalls hat die Entscheidung über die Bescheidaufhebung nach §299 BAO vor oder zumindest gleichzeitig mit der Erlassung eines allenfalls den aufgehobenen Bescheid ersetzen den Bescheides zu erfolgen.

Dies ist in gegenständlichem Fall auch geschehen. Der Aufhebungsbescheid vom 21. Jänner 2005 ist am 25. Jänner 2005 zugestellt worden, der Erbschaftssteuerbescheid vom 25. Jänner 2005 ist am 27. Jänner 2005 zugestellt worden. Eine gesonderte, zeitnahe Zustellung von zwei Einzelbescheiden steht mit dem 2. Absatz des §299 BAO nicht in Widerspruch. Eine zwingende formularmäßige Verbindung ist dem Wortlaut des Gesetzes nicht zu entnehmen.

Die Aufhebung gemäß §299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt.

Im Ergebnis hat die Abgabenbehörde erster Instanz der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gegenüber der aus der Rechtskraft eines Bescheides fließenden Rechtsbeständigkeit gegeben. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (Ritz, Kommentar zur BAO, §299, Tz 52ff). Überdies hat der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zentrale Bedeutung.

2. Erbschaftssteuerfestsetzung

In dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.1998, 98/16/0364, hat dieser u.a. folgendes ausgesprochen:

"Nach herrschender Auffassung kommt bei Legaten dem Vermächtnisnehmer die Steuerfreiheit des §15 Abs.1 Z17 ErbStG nur zu, wenn Inhalt des Vermächtnisses ein endbesteuerter Vermögenswert ist; handelt es sich hingegen um ein Geldvermächtnis, so ist das Vermächtnis nicht steuerfrei (vgl. dazu insbesondere Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band III, 4. Teil, Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 75 Abs. 2 zu §15 ErbStG unter Berufung auf Doralt, Erbe und Legatar: Wem gehört der Vorteil aus der Endbesteuerung?, RdW 1993, 122)."

Strittig ist grundsätzlich nicht die Anwendung des §15 Abs.1 Z17 ErbStG, sondern die Qualität des legierten Betrages. Die Bw verneint einen wirtschaftlichen Zusammenhang des legierten Geldbetrages mit dem überwiesenen Sparguthaben.

Wenn die Bw nun vorbringt, der Erblasserin sei es "vollkommen egal gewesen", woraus das Erbe bezahlt werde, so spricht der Text des Testamente vom 27. August 2003 jedenfalls dagegen:

"Als Legat vermache ich Herrn G den Betrag von € 14.534,56, welcher, wenn vorhanden, aus endbesteuertem Vermögen zu berichtigen ist."

Dies ist eine eindeutige Anordnung, welche die Erbin nicht getroffen hätte, wäre ihr "egal gewesen", aus welchem Geld das Legat berichtigt wird.

Unabhängig davon entspricht es den Tatsachen, dass dieser Betrag nachweislich vom Konto Nr. xxx der Erblasserin bei der Bank Y überwiesen und somit der Anordnung im Testament Rechnung getragen worden ist. Damit ist begünstigtes Vermögen von Todes wegen übertragen worden und steht die Steuerbefreiung für diesen Betrag nach dem oben Gesagten dem Legatar und nicht der Erbin zu.

Die Berufungen waren nach dem Vorgesagten als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. März 2009