

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, vertreten durch Mag. Peter Freiberger, 8680 Mürzzuschlag, Wiener Straße 50-54, vom 1. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. November 2006 betreffend Aufhebung nach § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 19. Dezember 2004 verstarb Herr H.. Testamentarische Alleinerbin des Nachlasses war Frau P., die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt. Der Lebensgefährtin des Erblassers, Frau E., wurde testamentarisch ein lebenslängliches Wohnrecht eingeräumt und der erbl. Tochter Frau A. wurden der PKW und die Ersparnisse vermacht.

Die Legatsforderungen wurden vom Vertreter der beiden Legatarinnen mit 73.153,18 € bzw. 205.750,97 € bekannt gegeben und fanden bei der Berechnung der Erbschaftssteuer der Bw. durch das Finanzamt als Abzugspost Berücksichtigung. Bei den Aktivposten des Nachlass wurden die Ersparnisse des Erblassers als Guthaben bei Banken in Höhe von 171.990,43 € in Ansatz gebracht und in gleicher Höhe der Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG gewährt.

Der Bw. wurde mit Bescheid vom 6. März 2006 Erbschaftssteuer in Höhe von 1.136,94 € vorgeschrieben.

Im Zuge des Berufungsverfahrens der Legatin E. kam zu Tage, dass diese das ihr eingeräumte Legat nicht angenommen hatte. Aufgrund dieser Tatsache erfolgte hinsichtlich der Bw. mit Bescheid vom 19. Juni 2006 eine Wiederaufnahme des Verfahrens und wurde die

Steuer nunmehr mit 39.312,14 € festgesetzt. Dabei wurde nun auch erstmals berücksichtigt, dass die Entrichtung des Legates an Frau A. durch endbesteuerte Wertpapiere erfolgte und wurde somit neu festgestellt, dass der Erbin die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht zustand.

Gegen diesen Bescheid wurde am 17. Juli 2006 Berufung ua. mit der Begründung eingebbracht, dass sich durch den Wiederaufnahmegrund (Nichtinanspruchnahme des Legates durch Frau E.) im Ergebnis des Spruches keine Änderung (vorgeschrieben wurde beim Erstbescheid nur das Grunderwerbsteueräquivalent) ergeben würde. Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2006 wurde der Berufung stattgegeben und der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben. Der ursprüngliche Erbschaftssteuerbescheid vom 6. März 2006 kam damit wieder in Geltung.

Mit Bescheid vom 7. November 2006 wurde sodann dieser Bescheid nach § 299 BAO auf Grund der Nichtrichtigkeit des Bescheidspruches aufgehoben und mit Bescheid vom 8. November 2006 neuerlich eine Erbschaftssteuer in Höhe von 39.312,14 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde dabei gleich wie im Bescheid des wiederaufgenommenen Verfahrens ermittelt.

Gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass die Behörde eigenmächtig einen Rechtszustand herbeigeführt habe, der von ihr selbst zu einem früheren Zeitpunkt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung dahingehend korrigiert wurde, dass der Erstbescheid wieder Rechtsgültigkeit erlangte. Maßgeblich sei hierbei, dass zwischen den konträren Entscheidungen der belangten Behörde keine rechtlichen noch tatsächlichen Änderungen eingetreten sind, die eine verschiedentliche Beurteilung in diesem Erbschaftssteuerverfahren rechtfertigen würden.

Die Behörde habe in ihrer Ermessensentscheidung nicht dargetan, aus welchen Gründen sie bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit den Vorzug einräumte. Die Behörde habe jede Begründung, dass die für das Eingreifen des § 299 BAO erforderlichen Voraussetzungen im Tatsachen- und Rechtsbereich vorliegen, unterlassen. In der Begründung ließen sich auch keine Billigkeitsüberlegungen erkennen.

Andererseits wurde auch gegen die neuerliche Festsetzung der Erbschaftssteuer Berufung eingelegt und die Berücksichtigung von Anwaltskosten, die durch das im Eingabenweg durchgeführte Verlassverfahren entstanden sind, in Höhe von 3.280,-- € begeht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2007 wurde die Berufung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides als unbegründet abgewiesen, hinsichtlich der bisher nicht

berücksichtigten Kosten wurde dem Rechtsmittel stattgegeben. Die Erbschaftssteuer wurde nunmehr mit 33.836,94 € festgesetzt.

Ohne weiteres Vorbringen beantragte die Bw, die Berufung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO 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.

Aufhebungen von Amts wegen gemäß § 299 BAO sind bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig (§ 302 BAO).

Die Aufhebung nach dieser gesetzlichen Bestimmung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; 17.5.2004, 2003/17/0132) die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften.

Ermessensentscheidungen erfordern daher ein Abwegen der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Im Falle einer mangelhaften Begründung kann dieser Mangel aber auch zulässigerweise in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes saniert werden.

Im Fall einer Berufung gegen eine Ermessensentscheidung kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz ungeachtet der Entscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz neuerlich Ermessen üben, weil sie gemäß § 289 Abs. 2 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden hat und daher ihre Entscheidung an die Stelle jener Abgabenbehörde erster Instanz tritt (Ellinger/Iro/Kramer, Kommentar zur BAO, § 20, 12).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. 2. 1999, B 128/97, ausgesprochen, dass die Befreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an

endbesteuertem Vermögen zur Geltung kommen muss (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung). So können auch Legatare und Pflichtteilsberechtigte die Steuerbefreiung im Ausmaß des von ihnen erworbenen endbesteuerten Vermögens erhalten, wenn sie auf Grund einer ausdrücklichen erblasserischen Verfügung oder aufgrund von privatautonomen Regelungen (Pflichtteils- oder Legatsübereinkommen) endbesteuerte Vermögenswerte erhalten.

Die erbl. Tochter und Legatarin erhielt die gesamten Ersparnisse, weshalb ihr auch der Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze zuzukommen hatte. Der Erbschaftssteuerbescheid der Bw. vom 6. März 2006 erweist sich daher aus zwei Gründen als nicht richtig berechnet: Wie es sich erst im Berufungsverfahren der Legatarin herausstellte, hat Frau E. das ihr ausgesetzte Legat nicht angenommen und waren dadurch die Abzugsposten bei der Erbin um 73.153,18 € zu verringern. Andererseits wurde der Erbin fälschlicherweise der Erhalt der endbesteuerten Vermögenswerte zugerechnet und der Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG neben dem Abzug der Legate gewährt. Dass erst der nach der Aufhebung des Erstbescheides erlassene Steuerbescheid vom 8. November 2006 zu einer richtigen Berechnung der Bemessungsgrundlage führte, wird auch von der Bw. grundsätzlich nicht bestritten.

Dass dem Bescheid vom 6. März 2006 keine rechtsrichtige Berechnung zugrunde lag, kam anlässlich des Berufungsverfahrens der Legatarin zu Tage. Der Wiederaufnahmebescheid vom 19. 6. 2006 konnte keinen rechtsrichtigen Zustand herbeiführen, weil kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorlag. Insoferne musste die Behörde aus formellen Gründen den Wiederaufnahmebescheid wieder beseitigen und erfolgte einen Tag später die Aufhebung des Steuerbescheides nach § 299 BAO.

Die Bw. macht als Billigkeitsüberlegungen geltend, dass sich der Steuerbetrag um mehr als das 34-fache erhöht hat. Diese Höhe der Auswirkungen des berichtigten Steuerbescheides spricht umso mehr für eine Korrektur der ursprünglichen Steuerfestsetzung, weil diese auf Grund der Prinzipien der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten ist. Wäre die Auswirkung nur geringfügig, so wäre eine Aufhebung in der Regel nicht zu verfügen. Würde die rechtswidrige Berücksichtigung des Freibetrages nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zusätzlich zur Abzugspost des Legates bestehen bleiben, so ergäbe sich ein beträchtlicher Steuerausfall, der einer gleichmäßigen Besteuerung entgegensteht.

Der Rechtsrichtigkeit war daher gegenüber der Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0113; 25.10.1994, 94/14/0099; 18.11.1993, 92/16/0068; 30.6.1986, 84/15/0047). Die Aufhebung des ursprünglichen

Erbschaftssteuerbescheides erweist sich als gerechtfertigt. Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Steuerfestsetzung bleibt auf Grundlage der Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2007 unverändert in Höhe von 33.836,94 € aufrecht.

Graz, am 20. Jänner 2009