



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Dr. Georg Lugert, Rechtsanwalt, 3100 St. Pölten, Dr. Karl-Renner-Promenade 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. März 2007 zu ErfNr.*** mit der Bezeichnung "Schenkungssteuerbescheid (Berichtigung gemäß § 293 BAO zur Berufungsvorentscheidung vom 23.01.2007)" entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 27. Jänner 2004 verstorbenen Frau ERBL waren Frau BW (die nunmehrige Berufungserwerberin, kurz Bw.) und Frau MITERBIN auf Grund eines Testaments vom 5. Februar 1993 jeweils zur Hälfte des Nachlasses zu Erben berufen.

Zum Nachlassvermögen gehörten insgesamt drei Liegenschaften (bzw. Liegenschaftsanteile):
a) EZ-1 KG-1 mit einem steuerlichen Wert von € 160.025,58
b) EZ-2 KG-2 mit einem steuerlichen Wert von € 70.856,01
c) Eigentumswohnung in B (2589/1000000-tel EZ-3 KG B verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung 84) mit einem steuerlichen Wert von € 34.933,77.

Die Bw. und Frau MITERBIN gaben jeweils unbedingte Erbserklärungen zur Hälfte des Nachlasses. Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung erklärten beide Miterinnen ausdrücklich, folgende von der Erblasserin im Testament vom 5. Februar 1993 ohne Anrechnung auf den Erbteil verfügten Vorausvermächtnisse anzunehmen:

-
- a) BW die Liegenschaft EZ-2 KG-2 (steuerlicher Wert € 70.856,01)
 - c) MITERBIN Eigentumswohnung in B (steuerlicher Wert € 34.933,77).

Weiters erklärten sie die Erbteilung außergerichtlich vorzunehmen und dass der Pflichtteil des erbl. Sohnes NN mit der Bw. außergerichtlich geregelt werde.

Über entsprechende Anfrage teilte die Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Schriftsatz vom 16. November 2006 mit, dass der Pflichtteilsanspruch des Herrn NN in der Größenordnung von € 72.500,00 durch Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes im Wert von € 72.498,99 an einer der Bw. gehörenden Liegenschaft abzugelten.

Mit Bescheid vom 7. Dezember 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 24% von 78.894,00 = € 18.934,56, zuzüglich Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2% von 132.907,00 = € 2.658,14, somit insgesamt € 21.592,70 fest.

Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage setzte das Finanzamt von allen Aktiva und Passiva sowie dem Pflichtteilsanspruch des NN jeweils den Hälftebetrag an. In der Begründung führte es daher ua. Folgendes aus:

*"Erbanfall zu 1/2
Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke) €132.907,68"*

In der dagegen eingekommenen Berufung wandte die Bw. ua Folgendes ein:

"Richtigerweise hat das Finanzamt unter Zugrundelegung des steuerlich maßgebenden Wertes der Grundstücke von € 132.907,68 verschiedene Abzüge vorgenommen und insbesondere auch jenen Pflichtteilsanspruch, wie er durch Herrn NN,..., geltend gemacht wurde, in Abzug gebracht, wobei jedoch unrichtigerweise lediglich der Hälftebetrag von € 36.249,49 abgezogen wurde, während tatsächlich der gesamte Pflichtteilsanspruch des Herrn NN,..., mit dem ausgewiesenen Betrag von € 72.498,99 in Abzug gebracht werden hätte müssen."

.....wurden die geltenden gesetzlichen Regelungen betreffend der Zurechnung des Pflichtteils und betreffend der Verpflichtung zur Tragung und Bezahlung desselben, dadurch hinfällig und unterlaufen, dass die Erblasserin,, die ausdrücklich testamentarische Verfügung getroffen hat, dass dieser Pflichtteilsanspruch des Herrn NN,..., ausschließlich durch mich - BW - zu tragen ist."

Zum Beweis ihres Vorbringens schloss die Bw. der Berufung eine Kopie des Testamento vom 5. Februar 1993 an.

Am 23. Jänner 2007 erließ das Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit der es die Erbschaftsteuer gegenüber der Bw. mit insgesamt € 9.987,90 (Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 16% von 45.811,00 = € 7.329,76 zuzüglich Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von 132.907,00 = € 2.658,14) festsetzte. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage setzte das Finanzamt wiederum von allen

Aktiva und Passiva den Hälftebetrag an, lediglich der Pflichtteilsanspruch des NN, der vom Finanzamt nunmehr mit € 69.332,93 bewertet wurde, wurde zur Gänze bei der Bw. als Abzugspost berücksichtigt.

In der Begründung finden sich daher weiterhin Folgendes:

"Erbanfall zu 1/2

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke) €132.907,68"

Ebenfalls am 23. Jänner 2007 hob das Finanzamt den gegenüber der Miterbin Frau MITERBIN erlassenen Erbschaftsteuerbescheid gemäß § 299 BAO auf und erhöhte im gleichzeitig erlassenen neuen Erbschaftsteuerbescheid den steuerpflichtigen Erwerb der Bw. um € 36.249,49 mit der Begründung, dass der als Pflichtteilsanspruch ausgewiesene Betrag in Höhe von € 36.249,49 das Vermögen nicht vermindert habe, da er von Frau BW getragen worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhob Frau MITERBIN eine Berufung in der sie einwandte, dass sie laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis und laut Einantwortungsurkunde 50 % der EZ-1 KG-1 mit einem dreifachen Gesamteinheitswert von € 160.025,58 und zusätzlich die Eigentumswohnung in B mit einem dreifachen Einheitswert von € 34.933,77 erhalten sollte.

In der Folge erließ das Finanzamt am 8. März 2007 gegenüber der Bw. einen als

"Schenkungsteuerbescheid

Berichtigung gemäß § 293 BAO zur Berufungsvereinstscheidung vom 23.01.2007"

bezeichneten Bescheid betreffend den Erwerb von Todes wegen nach ERBL., mit dem es die Erbschaftsteuer gegenüber der Bw. mit insgesamt € 15.771,76 (Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 20% von 63.772,00 = € 12.754,40, zuzüglich Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von 150.868,00 = € 3.017,36) festsetzte.

Der Bescheid hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle der Berufungsvereinstscheidung vom 23.01.2007, sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Rechenfehlers bei der Aufteilung der Einheitswerte der Liegenschaften."

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt

Erbanfall zu 1/2

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke) €150.868,80

*.....
.....
steuerpflichtiger Erwerb € 63.772,48"*

In der dagegen eingebrochenen Berufung wandte die Bw. ein, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und somit des steuerpflichtigen Erwerbes unrichtig erfolgt sei. Dabei verwies sie auf ihren Berufungsschriftsatz vom 8. Jänner 2007. Nach Ausführungen zur

Verfassungswidrigkeit des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes führte die Bw. außerdem aus, dass die vom Finanzamt der Steuerbemessung zugrundegelegten Liegenschaftsbewertungen unrichtig seien.

Am 2. Oktober 2007 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung mit folgendem Inhalt:

"Der Berufung wird teilweise stattgegeben"

Begründung:

Die Bezeichnung des Bescheides war gemäß § 293 BAO von "Schenkungssteuerbescheid" auf "Erbschaftssteuerbescheid" abzuändern.

Diesbezüglich war Ihrer Berufung stattzugeben.

Die Beeinspruchung des Bescheides aus Gründen, die über die Bekämpfung der Bescheidberichtigung hinausgehen, war abzuweisen."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und führte ergänzend Folgendes aus.

"Der angefochtene "Schenkungssteuerbescheid" vom 8.3.2007 wird als Berichtigung gemäß § 293 BAO zur Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2007 erlassen, wobei, wie bereits erwähnt, ausdrücklich darauf verwiesen wird, dass es sich bei diesem Vorgang und bei diesem Bescheid um eine Berichtigung der Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2007 im Sinne des § 293 BAO handle.

Dazu ist grundsätzlich festzuhalten, dass gemäß § 293 BAO nur offensichtliche Fehler eines Bescheides korrigiert werden dürfen. Mit dem angefochtenen Schenkungssteuerbescheid vom 8.3.2007, der damit als alleiniger entscheidender Bescheid im gegenständlichen Erbschaftssteuerbemessungsverfahren abspricht, kommt es jedoch durch den Schenkungssteuerbescheid unter dem Aspekt der Berichtigung der Berufungsvorentscheidung zu einer völligen Neugestaltung des Sachverhaltes. Dieser Bescheid bedeutet keinerlei Korrektur des alten Bescheides in Ansehung offensichtlicher Fehler, wie dies ausschließlich nach § 293 BAO möglich wäre. Wenn nun vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter dem Aspekt einer Berichtigung nach § 293 BAO ein Bescheid mit völlig neuem Sachverhalt, mit neuer Bemessungsgrundlage, mit völlig neuen Bedingung erlassen wird und dieser Sachverhalt und die neue Beurteilung als "Korrektur" eines offensichtlich falschen Bescheides verkauft wird, so handelt es sich dabei um eine eklatante unrichtige rechtliche Beurteilung.

Außerdem verweise ich darauf, dass der angefochtene Schenkungssteuerbescheid vom 8.3.2007 eine völlig neue Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Erbschaftsteuer heranzieht, ohne auch nur im geringsten in der Begründung des Bescheides darauf näher einzugehen, warum es zu dieser neuen Bemessungsgrundlage kommt bzw. wie diese neue Bemessungsgrundlage errechnet wird. Der angefochtene "Schenkungssteuerbescheid" ist somit auch in sich widersprüchlich, da er mit der Aktenlage nicht in Übereinstimmung gebracht werden kann und ist unrichtig und unvollständig begründet. es ist für mich, als Steuerpflichtigen nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu dieser Bemessungsgrundlage kommt und wie sei errechnet wurde.

Des weiteren verweise ich darauf, dass der angefochtenen "Schenkungssteuerbescheid" vom 8.3.2007 im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 2.10.2007 zwar in weiterer Folge als

"Erbschaftsteuerbescheid" bezeichnet und diese Bezeichnung dahingehend verändert wird, doch haftet dem angefochtenen "Schenkungssteuerbescheid" vom 8.3.2007, mit welchem die Berichtigung zur Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2007 gemäß § 293 BAO vorgenommen und ausgesprochen wird, insoferne ein irreparabler Fehler an, als es sich bei dem anhängigen Erbschaftsteuerverfahren um ein solches und nicht um ein Schenkungssteuerverfahren handelt, wobei dem Finanzamt im angefochtenen Schenkungssteuerbescheid vom 8.3.2007 wiederum eine Überschreitung eigener Befugnisse vorzuwerfen, da es im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung die Abgabenart als solche ändert. Auch hier ist dem Finanzamt eine Überschreitung eigener Befugnisse vorzuwerfen, da auch diese Änderung in keiner Weise gemäß § 293 BAO hätte vorgenommen werden dürfen. Die Änderung des Erbschaftsteuerbescheides zum Schenkungssteuerbescheid auf Basis des angefochtenen Bescheides vom 8.3.2007 und die nunmehrige Änderung wiederum im Erbschaftsteuerbescheid stellt jeweils eine grundsätzliche Änderung der Abgabe dar und unterliegt keinerlei Berichtigungsmöglichkeit"

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz unter anderem der Erwerb von Todes wegen.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Erbanfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht (Fellner, a.a.O., Rz 7 zu § 12). Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0361, 0362). Der dem Erbteil entsprechende Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand gilt als angefallen (vgl. VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022, und VwGH 3.10.1996, 95/16/0191).

Da die Bw. aufgrund des Testamentes vom 5. Februar 1993 zu einer Hälfte des Nachlasses eine Erbserklärung abgegeben hat, ist die Besteuerung grundsätzlich entsprechend der Erbquote durchzuführen.

Gemäß § 648 ABGB kann der Erblasser auch einem oder mehreren Miterben ein Vermächtnis vorausbestimmen, in Rücksicht desselben sind sie nur als Legatare zu betrachten.

Für die Besteuerung ist dabei entscheidend, ob ein Vorausvermächtnis im eigentlichen Sinn (echtes Vorausvermächtnis) vorliegt, dass die Gesamtheit der Erben belastet, somit auch den Vermächtnisnehmer in seiner Eigenschaft als Miterben nur im Ausmaß seiner Erbquote. Ein unechtes Vorausvermächtnis (Hineinvermächtnis) wird zur Gänze auf den Anteil des damit begünstigten Erben angerechnet. Seiner Rechtsnatur nach ist es nach herrschender Ansicht

eine bloße Teilungsanordnung (vgl. dazu VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022; UFSK 22.03.2006, RV/0220-K/05).

Ob ein Prälegat (echtes Vorausvermächtnis) oder ein Hineinvermächtnis vorliegt ist eine Auslegungsfrage (UFSS 13.03.2008, RV/0654-S/07).

Im gegenständlichen Fall hat die Erblasserin in ihrem Testament vom 5. Februar 1993 (das sich in Kopie im Bemessungsakt des Finanzamtes befindet) ausdrücklich angeordnet "Als Vorausvermächtnis und somit ohne Anrechnung auf den Erbteil vermache ich ...". Auch der Niederschrift des Gerichtskommissärs vom 21. Juni 2004 wurde festgehalten, dass die beiden Miterbinnen von Vorausvermächtnissen ausgehen.

Es wäre daher bei Bemessung der Erbschaftsteuer richtigerweise die als Vorausvermächtnis zugekommene Liegenschaft EZ-2 KG-2 (steuerlicher Wert € 70.856,01) zur Gänze beim Erwerb der Bw. zu erfassen gewesen, der Wert der Eigentumswohnung in B (steuerlicher Wert € 34.933,77) nur beim Erwerb der Frau MITERBIN und alle übrigen Aktiva und Passiva jeweils entsprechend der Erbquote von 50%.

Im Gegensatz dazu wurde sowohl im Erbschaftsteuerbescheid vom 7. Dezember 2006 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2007 beim Erwerb der Bw. alle drei Liegenschaften mit der Hälfte ihres Wertes erfasst (im Ergebnis also so, als ob eine bloße Teilungsanordnung vorliegen würde).

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde 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.

§ 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 11.8.2004, 2004/17/0002), Rechtschreibfehler Verschreiben bei Namen oder Datumsangaben; Rechenfehler sind zB Additionsfehler (VwGH 18.10.1984, 83/16/0130), die unrichtige Ablesung eines Steuerbetrages aus einer Tabelle oder das Vertippen an einer Rechenmaschine; des Weiteren etwa eine unrichtige Zusammenzählung, Vervielfachung oder Unterschiedsberechnung, eine falsche Stellenwertbestimmung und dgl. (siehe VwGH 15.10.1952, 2449/50).

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).

Als solche einem Schreib- oder Rechenfehler nahe kommende Versehen sind insbesondere auch alle sogenannten "Flüchtigkeitsfehler" zu erachten (siehe VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

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 gemäß § 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 (vgl. UFSI 03.03.2005, RV/0292-I/04).

Wenn die unrichtig ermittelte Bemessungsgrundlage tatsächlich nicht bloß durch den Schreib- und Rechenfehler sondern vielmehr durch eine unterlassene Erhebung aller wesentlichen Umstände verursacht worden war, so handelt es sich um einen Fehler im Rahmen der Sachverhaltsermittlung, der einer Berichtigung mittels Bescheid nach § 293 BAO nicht zugänglich ist (vgl. UFSI 31.05.2007, RV/0225-I/05).

Vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde), obwohl diese Umstände der Behörde aktenkundig sind, führen zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung. Ihre unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid ist aber nicht ein Fehler der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler, und daher - auch wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage tritt - keiner Berichtigung nach § 293 BAO zugänglich (vgl. VwGH 26. 3. 1993, 90/17/0224; 22. 3. 1991, 90/13/0243; 24.4.1996, 92/15/0128, Ritz, Kommentar BAO, 2. Auflage, § 293 BAO, Tz. 1-8, Verlag Orac).

Auch wenn im gegenständlichen Fall sowohl der Inhalt des Testaments als auch die Erklärungen der beiden Miterbinnen im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung deutlich für das Vorliegen eines Vorausvermächtnisses sprechen, so liegt dennoch kein berichtigbarer Fehler

vor. Weder aus dem berichtigten Bescheid (der Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2007) noch aus dem Akteninhalt ergibt sich ein Anhaltspunkt, dass die Behörde die Steuer nicht ausschließlich entsprechend der Erbquote berechnen wollte. Im Bemessungsakt des Finanzamtes (bei Seite 8) befindet sich ein Rechenstreifen in dem der steuerliche Wert aller drei Liegenschaften addiert wurde und neben der Summe von € 265.815,36 befindet sich ein handschriftlicher Vermerk mit "EW II". Entsprechend der Erbquote von 50% wurde die Hälfte davon, also € 132.907,68 sowohl im Erbschaftsteuerbescheid vom 7. Dezember 2006 als auch in der Berufungsvorentscheidung beim Erwerb der Bw. berücksichtigt. Gerade das "Beibehalten" dieses Betrages als steuerliche maßgeblicher Wert der Grundstücke beim Erwerb der Bw. auch noch in der Berufungsvorentscheidung und auch die dort wiederum enthaltene Angabe "Erbanfall zu 1/2" spricht dafür, dass ein Fehler in der Willenbildung vorliegt, der nach den obigen Ausführungen nicht nach § 293 BAO korrigierbar ist.

Eine derartige Rechtswidrigkeit hätte vom Finanzamt nur durch eine Bescheidaufhebung und gleichzeitige Erlassung eines neuen Erbschaftsteuerbescheides nach den Bestimmungen des § 299 BAO beseitigt werden können. Ein derartiges Verfahren ist jedoch nicht Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung wurde Abstand genommen, da die Aktenlage erkennen lässt, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Sache nicht erwarten lässt.

Es ist daher der Berufung Folge zu geben und der Bescheid vom 8. März 2007 aufzuheben, sodass die Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2007 wieder in der unberichtigten Fassung dem Rechtsbestand angehört.

Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass die im angefochtenen Bescheid enthaltene Fehlbezeichnung als "Schenkungssteuerbescheid", obwohl eine Festsetzung von Erbschaftsteuer vorgenommen wurde, ein typisches Beispiel für einen berichtigbaren Fehler wäre, da aus dem Bescheid klar zu Tage tritt, dass der tatsächliche Bescheidwillen und die Bescheidsgestaltung auseinanderklaffen.

Wien, am 22. November 2010