

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 17.12.2012, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid wurde hinsichtlich der Beschwerdeführerin (idF Bf.), Frau XY, Erbschaftssteuer im Verfahren nach dem am xx verstorbenen Y in Höhe von € 144.559,50 festgesetzt.

Dagegen wurde Berufung (nun mehr Beschwerde) eingebracht. Die Bf. wendet ein, der Bescheid richte sich an "xy". Sie sei aber nicht "xy", vertrete sie nicht, sie sei ihr nicht bekannt und nicht an ihrer Adresse wohnhaft. Dadurch sei sie in ihren Parteienrechten verletzt, sowie in der Unverletzlichkeit ihres Eigentums wegen allfälliger Exekutionshandlungen.

Die Vorschreibung der Erbschaftssteuer an Hand historischer Einheitswerte sei laut Verfassungsgerichtshof verfassungswidrig, die tragende Rechtsgrundlage mit 01.08.2008 untergegangen. Dadurch, dass die belangte Behörde eine schon 2008 untergegangene Gesetzesbestimmung in ihrem 2012 - also vier Jahre später erstmals erlassenen - Bescheid anwende, verletze der Bescheid die Unverletzlichkeit des Eigentums, sowie, nur aufgrund gesetzlicher Bestimmungen zur Zahlung von Steuern und Gebühren verpflichtet zu werden. Die Lösung der Rechtsfrage, ob es zulässig sei für einen Erwerb von Todes wegen mit Todestag xx mit Erstbescheid vom 17.12.2012, also mehr als 6 Jahre nach dem Steueranfallstichtag, die Entrichtung der Erbschaftssteuer (Steuerklasse III mit 3,5% Zuschlag für Immobilien) zu fordern, hänge nicht von der Lösung der Frage der Verfolgungsverjährung

ab, sondern ausschließlich davon, ob die anzuwendenden Bestimmungen des ErbStG im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung (noch) dem Rechtsbestand angehört hätten.

Der Bescheid führe nicht den Bescheidadressaten an, er führe lediglich einen Adresskopf und Steuernummer vor der Überschrift "Erbschaftssteuerbescheid" an. Es sei nicht überprüfbar an wen konkret sich der Bescheid richte und wer die Geldleistung zu erbringen habe.

Der Bescheid enthalte keinen Spruch, es werde lediglich "Betrifft" angeführt. Das Datum des Bescheides sei mehrfach händisch, zuletzt auf 28.01.2013 ausgebessert worden, es sei somit nicht feststellbar, welche Fälligkeit zutreffe.

Der angefochtene Bescheid führe nicht genau an, welche Einheitswertbescheide zu Grunde gelegt worden seien. Die belangte Behörde übersehe, dass hinsichtlich der zum 01.01.2003 festgesetzten Einheitswerte, mit denen die 2002 eingetretenen Hochwasserschäden nachträglich berücksichtigt werden sollten, mit einem Wiederaufnahmeverfahren (Aufrollung) beim UFS unerledigt anhängig seien.

Hinsichtlich des Immobilienwertes liege dem angefochtenen Bescheid ein aktenwidriger Inhalt zu Grunde.

Bei den gegebenen Verhältnissen (arbeitsunfähiger Bruder) sei der angewendete Erbschaftssteuersatz von 30% für Geschwister im Verhältnis zum Steuersatz Eltern-Kinder und nicht beistands- und sorgepflichtigen nicht blutsverwandten Dritten grob unverhältnismäßig, zumal nur eine einzige Person die Last der Beistands- und Sorgepflicht zu tragen hatte.

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

3. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Erbschaftssteuerakt des Finanzamtes A, Steuernummer, sowie die bezughabenden Einheitswertakten und die dazu ergangenen höchstgerichtlichen Erkenntnisse Ra 2018/13/0065 und Ra 2018/13/0066.

4. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 92 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen. Sie bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

Zu den unverzichtbaren Bestandteilen eines Bescheides gehören lediglich die Bezeichnung der Behörde (§ 96), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie (nach Maßgabe des § 96 BAO) die Unterschrift.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der rechtsgestaltende normative Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (VwGH 25.4.1988, 87/12/0097, 30.9.2004, 2004/16/0098).

Gemäß § 198 BAO hat auch ein Abgabenbescheid wie jeder Bescheid im Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (§ 93 Abs 2).

Die Bezeichnung des Bescheidadressaten muss klar und deutlich sein, da nur für diesen Fall an denjenigen, an welchen der betreffende Bescheid sein Leistungsgebot richtet, auch die Erbringung der entsprechenden Leistung verlangt wird. Dieses Gebot der eindeutigen Identifizierung des Bescheidadressaten ist bei natürlichen Personen in der Regel durch Nennung ihres Namens (Vor- und Zunamen) erfüllt (VwGH 18.4.1986, 85/17/140).

Die Nennung des Bescheidadressaten im Spruch muss somit von solcher Deutlichkeit und Verständlichkeit sein, dass eine eindeutige Identifizierung möglich ist, Verwechslungen ausgeschlossen sind und die Zuordnung des Bescheides zur Person des spruchmäßig Bezeichneten zweifelsfrei vorgenommen werden kann. In der Bezeichnung des Bescheidadressaten auftretende Mängel sind dann unbeachtlich, wenn "*die hinreichende Identifizierung des Bescheidadressaten nicht verhindert wird*" (VwGH 29.4.1991, 90/15/0174 unter Hinweis auf VwGH 19. 02.1985, 84/14/0117, Slg. N.F. Nr. 5964/F).

Wird der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (etwa im Adressfeld) genannt, schadet dies nicht (VwGH 21.5.1992, 90/17/0036).

Eine unrichtige Bezeichnung eines Bescheidadressaten ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Adressaten bestehen (VwGH 24.2.2005, 2004/16/0199) und keine andere Rechtsperson existiert, auf die die gewählte Parteibezeichnung zutreffen würde. Ein in einem Bescheid falsch angegebener Vorname ist, sofern der Adressat zweifelsfrei feststeht,

einer Berichtigung jederzeit zugänglich (VwGH 20.1.1992, 91/10/0095; VwGH 25.06.1996, 94/17/0419).

Dies ist in vorliegender Beschwerdeangelegenheit zweifelsfrei der Fall.

Darüber hinaus haben Abgabenbescheide (nach § 198 Abs 2 erster Satz) im Spruch zu enthalten:

- Art und Höhe der Abgaben,
- Zeitpunkt der Fälligkeit und
- die Bemessungsgrundlagen.

Auch diese Voraussetzungen sind in gegenständlichem Fall erfüllt.

§ 96 BAO ordnet für alle schriftlichen Erledigungen der Abgabenbehörden zwingend folgende drei Bestandteile an: Bezeichnung der Behörde, Datum und Unterschrift.

Grundsätzlich gilt, eine Unterschrift ist ein "Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichneten kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann" (zB VwGH 17.5.2001, 2001/16/0062; 27.8.2008, 2006/15/0165; 29.9.2010, 2007/13/0120). Sie muss nicht lesbar sein (zB VwGH 16.2.1994, 93/13/0025; 10.5.1994, 92/14/0022; 17.5.2001, 2001/16/0062; 27.8.2008, 2008/15/0113).

Mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigungen - und um eine solche handelt es sich unzweifelhaft - bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung (*Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 96, II. ADV-Bescheide Rz 6 – 11*).

Bei dem strittigen Erbschaftssteuerbescheid handelt es sich somit um keinen "klassischen Nichtbescheid", sondern vielmehr um einen rechtswirksam ergangenen Bescheid normativen Charakters.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. (BGBl I 2005/161, AbgÄG 2005, gültig bis zum 1.8.2008).

Gemäß § 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. Der Erbanfall erfolgt durch den Tod des Erblassers und setzt ein Erbrecht, eine abgegebene Erbantrittserklärung und eine Einantwortung voraus.

Gemäß § 7 Abs.1 ErbStG gehören Geschwister des Erblassers der Steuerklasse III an.

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG beträgt bei Erwerben bis einschließlich 730.000,00 Euro in der Steuerklasse III 30 v.H. des Erwerbes.

Gemäß § 8 Abs. 4 lit.b ErbStG erhöht sich bei anderen Personen als der Ehegattin, einem Elternteil, einem Kind, einem Stiefkind, einem Wahlkind oder einem Schwiegerkind des Zuwendenden (Abs. 1) die sich nach Abs. 1, 2 oder 3 ergebende Steuer um 3,5 v.H. des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner bei einem Erwerb von Todes wegen der Erwerber.

Laut dem angeführten, höchstgerichtlichen Erkenntnis trat die damit erfolgte Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft. Daher ist von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, dass heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§ 12 Abs.1 ErbStG) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art.140 Abs.7 zweiter Satz B-VG die Anlasswirkung ausgedehnt hat (das sind die beim Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2004/16/0143, 2005/16/0065, 2006/16/0081, 0082 und 2006/16/0209 anhängige Verfahren) - weiterhin anzuwenden.

Im vorliegendem Fall liegt weder eine der genannten Ausnahmen vor, noch verstarb der Erblasser nach dem 31. Juli 2008.

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen vermag die vorliegende Beschwerde, unbeschadet dessen, dass zum Stichtag (Todeszeitpunkt des Erblassers) aufgrund des Inhaltes des aufgezeigten Erkenntnisses zumindest mit einer Reparatur des ErbStG 1955 zu rechnen war, keine Rechtswidrigkeit hinsichtlich der Festsetzung der Erbschaftssteuerschuld unter Anwendung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG aufzuzeigen. Diese erfolgte seitens des Finanzamtes unter Beachtung der angeführten erbschaftssteuerrechtlichen Bestimmungen gegenüber der Bf. als Erwerberin, zu Recht.

Der anzuwendende Prozentsatz ergibt sich ebenso wie die Steuerklasse unmittelbar aus dem Gesetz (s.o.). Persönliche Umstände, die in der Sphäre der Bf. liegen sind hingegen nicht zu berücksichtigen.

In vorliegender Verlassenschaft war auch Liegenschaftsvermögen enthalten. Das Finanzamt L hat jeweils zum 1. Jänner 2003 diesbezügliche Einheitswertbescheide erlassen.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Nach Abs. 2 ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist laut Abs. 3 des § 19 auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Die Feststellungsbescheide wurden der Verlassenschaft nach dem zwischenzeitig verstorbenen Y zugestellt und erwuchsen in Rechtskraft.

Am 9. Jänner 2008 brachte die durch die Bf. vertretene Verlassenschaft nach Y Anträge auf Wiederaufnahme der mit Bescheiden jeweils vom 12. Mai 2006 abgeschlossenen Verfahren ein mit der Begründung, dass im Zuge der Erstellung eines Bewertungsgutachtens hervorgekommen sei, dass wesentliche, wertbestimmende Sachverhalte in der Einheitswertermittlung nicht oder unzureichend berücksichtigt erscheinen würden. Die Wiederaufnahmeanträge gemäß § 303 BAO wurden mit Bescheiden des Finanzamtes jeweils vom 22. Dezember 2010 abgewiesen. Dagegen wurden Berufungen eingebracht, welche vom BFG als Beschwerden zu behandeln waren. Das BFG erließ am 29. Mai 2018 zu RV/7101870/2011 und RV/7101871/2011 abweisende Erkenntnisse. Die dagegen erhobenen Revisionen an den Verwaltungsgerichtshof wurden mit Erkenntnissen je vom 13. November 2019 zu Ra 2018/13/0065-12 und Ra 2018/13/0066-11 als unbegründet abgewiesen. Der VwGH verneinte das Vorliegen einer neu hervorgekommenen Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den oben zitierten Erkenntnissen ausgeführt hat, kam durch die Hochwasserkatastrophe im Jahr 2002 hervor, dass das verfahrensgegenständliche Grundstück im Überschwemmungsgebiet liege. Durch diesen im Antrag auf Neufestsetzung des Einheitswertes vom 22. Dezember 2005 geltend gemachten Umstand habe sich der

(Boden) Wert des Grundstückes objektiv vermindert, weshalb das Finanzamt am 12. Mai 2006 einen Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003 (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 lit. b BewG) erlassen habe, mit dem der Einheitswert entsprechend herabgesetzt worden sei. Die Tatsache, dass sich das auf dem verfahrensgegenständlichen Grundstück befindliche Gebäude seit der Hochwasserkatastrophe im Jahr 2002 in einem desolaten Zustand befindet, gehe bereits aus dem Antrag auf Neufestsetzung des Einheitswertes vom 22. Dezember 2005 hervor und sei - worauf im angefochtenen Erkenntnis (Anm.: BFG 29.05.2018, RV/7101870/2011) zutreffend hingewiesen werde - im Bescheid vom 12. Mai 2006 berücksichtigt worden.

Gleichlautend wurde das Erkenntnis des VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0065-12, unter Hinweis auf VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0066-11 erledigt, da der Revisionsfall hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage jenem gleiche.

Der VwGH führt weiter aus, folge man den Ausführungen in der Revision, so sei man bei Ergehen des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2003 von einem einmaligen Ereignis (1500-jährliches Hochwasser) ausgegangen, das für die Festlegung des Einheitswertes weit weniger relevant sei als eine zwischenzeitig vorliegende Studie, die von einem 100-jährlichen Hochwasserereignis ausgehe und zur Einbeziehung des verfahrensgegenständlichen Grundstücks in die HQ-100 Gefahrenzone sowie zu einer Änderung des Flächenwidmungsplanes mit Einschränkung der Bebauungsmöglichkeit geführt habe. Nach diesem Vorbringen habe sich durch die - nach Ergehen des Bescheides vom 12. Mai 2006 erstellte - Studie die Gefahrenprognose, die im hypothetischen Verkaufsfall den wertbestimmenden Faktor bilde, geändert. Die Veröffentlichung der Studie habe demnach zu einer weiteren (Boden)Wertminderung des verfahrensgegenständlichen Grundstücks geführt, der das Finanzamt gemäß den vorliegenden Verwaltungsakten durch Erlassen eines neuen Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2010 auch Rechnung getragen habe.

Im Erbschaftssteuerverfahren sind somit zutreffend die rechtskräftig festgestellten Einheitswerte Steuernummer mit 92.700,00 Euro und Steuernummer mit 57.100,00 Euro, dreifach, mit insgesamt 449.400,00 Euro der Bemessung zu Grunde gelegt worden. Ein davon abweichender Wert kann *zum Stichtag Todestag* (xx) nicht angesetzt werden, da die Veröffentlichung der Studie, welche zu einer weiteren Wertminderung geführt hat, nach dem Todestag erfolgt ist.

Einwendungen betreffend die Feststellung des Einheitswertes sind nicht Gegenstand des Erbschaftssteuerverfahrens.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da dem Erkenntnis keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt.

Wien, am 27. Februar 2020