



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. H. L., Adr., vom 5. November 2007 gegen den "Bescheid" des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Oktober 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) von Amts wegen hinsichtlich Erbschaftssteuer und betreffend Erbschaftssteuer, ErfNr., entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Auf Grund eines vom Bezirksgericht Tulln übermittelten Verlassenschaftsaktes erlangte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Wien Kenntnis von einem Erwerb der Berufungswerberin (Bw.) durch Erbanfall nach ihrem am 3. September 2006 verstorbenen Ehegatten.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 18. Juni 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) zu Händen des im Verlassenschaftsverfahren ausgewiesenen Bevollmächtigten, Dr. H. L., Erbschaftssteuer in Höhe von € 26.644,25 fest.

In Folge einer Nachtragsabhandlung nahm das Finanzamt mit "Bescheid" vom 9. Oktober 2007 das Erbschaftssteuerverfahren wieder auf und setzte die Erbschaftssteuer nunmehr in Höhe von € 27.190,10 fest.

Auch dieser "Bescheid" erging zu Händen Dr. H. L..

Gegen diesen "Bescheid" brachte die Bw. durch Dr. H. L. als Vertreter unter Hinweis auf eine erteilte und ausgewiesene Vollmacht eine Berufung ein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, wogegen ein Vorlageantrag eingebracht wurde.

Da in der Berufung und im Vorlageantrag auf eine bereits ausgewiesene Vollmacht verwiesen wurde, eine entsprechende Vollmacht im Akt jedoch nicht einlag und Dr. L. im Vorlagebericht des Finanzamtes als Rechtsanwalt mit Zustellvollmacht angegeben wurde, obwohl dieser nicht als Rechtsanwalt aufgetreten ist und lt. Aktenlage lediglich Verteidiger in Strafsachen ist, ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt um Klärung.

Auf Grund dieses Vorhaltes nahm das Finanzamt neuerlich Einsicht in den Gerichtsakt 1Ax/x des BG Tulln und nahm eine Kopie der im Gerichtsakt einliegenden Schrift über die allgemeinen Vollmacht, mit welcher die Bw. Dr. L. auch zur Annahme von Zustellungen bevollmächtigte, zum Akt.

In seiner Stellungnahme vom 19. November 2012 meinte das Finanzamt unter Hinweis auf diese Vollmacht, dass die Zustellung gemäß der vorliegenden Vollmacht erfolgt sei.

In der Folge ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw. unter Hinweis darauf, dass die dem Verlassenschaftsgericht vorgelegte Bevollmächtigung des Herrn Dr. L. im Erbschaftssteuerverfahren von Seiten der Bw. erstmals im Berufungsverfahren gegen den Bescheid vom 9. Oktober 2007 geltend gemacht worden sei und unter Bezugnahme auf [§ 7 ZustG](#) (Heilung von Zustellmängeln), mitzuteilen, wann der wiederaufgenommene Erbschaftsteuerbescheid vom 18. Juni 2007 und/oder der angefochtene Bescheid vom 9. Oktober 2007 im Original von Herrn Dr. H. L. an die Bw. weitergeleitet worden seien, sollten diese tatsächlich weitergeleitet worden sein.

In Beantwortung dieser Anfrage teilte Dr. L. für die Bw. mit Eingabe vom 10. Jänner 2013 mit, dass der Hinweis, dass seine Bevollmächtigung im Erbschaftssteuerverfahren erstmals im Berufungsverfahren gegen den "Bescheid" vom 9. Oktober 2007 geltend gemacht worden sei, aktenwidrig und unrichtig sei und verwies dazu auf die Unbedenklichkeitsbescheinigung vom 26. Juli 2007 und eine Buchungsmitteilung vom 18. Juni 2007, welche beide zu seinen Händen ergingen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Gemäß [§ 83 Abs. 1 BAO](#) können sich die Parteien, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch Personen vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben. Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen ([§ 9 ZustG](#)).

Die schriftliche Vollmacht ist unaufgefordert entweder zu den Akten der Behörde zu geben oder doch zumindest vorzuweisen; dem Gesetz wird auch dann entsprochen, wenn der Bevollmächtigte sich auf seine bei der gleichen Abgabenbehörde (wenn auch an einer anderen Stelle) bereits ausgewiesene Vollmacht beruft. Erst ab dem Zeitpunkt des Einlangens der Vollmacht können Schriftstücke der Abgabenbehörde rechtswirksam nur mehr an den Bevollmächtigten des Abgabepflichtigen zugestellt werden (vgl. VwGH 27. 6. 1974, [1635/73](#)).

Ausnahmen vom Grundsatz, wonach sich der Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen hat, ergeben sich neben der mündlichen Erteilung der Vollmacht vor der Abgabenbehörde für amtsbekannte Familienmitgliedern, Haushaltsangehörige oder Angestellten und für bestimmte, zur berufsmäßigen Parteienvertretung in Abgabensachen befugte Personen, wie Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Notare.

Es liegt grundsätzlich bei der Partei, ob sie gegenüber der Behörde selbst einschreiten oder sich vertreten lassen will. Der entsprechende Willensentschluss, sich vertreten zu lassen, erlangt erst durch Erklärung der Partei gegenüber der Behörde Bedeutung. Diese Erklärung umgrenzt die Ausübung des Rechtes der Partei, sich vertreten zu lassen. Die Behörde ist daher nicht berechtigt, außerhalb der von der Partei geübten Disposition mit Wirksamkeit für die Partei gegenüber einem Machthaber der Partei Verfahrenshandlungen zu setzen, der der Behörde von der Partei nicht für das betreffende Verfahren als Machthaber bezeichnet wurde. Welche Angelegenheiten zu der betreffenden Sache gehören für die von der Partei gegenüber der Behörde der Gewalthaber genannt wurde, ist der betreffenden Parteierklärung gegenüber der Behörde - nicht der Vollmachtsurkunde - zu entnehmen, die unter Umständen der Auslegung bedarf (vgl. VwGH 10. Mai 1994, [93/14/0140](#)).

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt gemäß [§ 7 ZustG](#) die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

Das Finanzamt hat den angefochtenen "Bescheid" auf Grund einer sich aus dem Verlassenschaftsakt ergebenden Zustellvollmacht an Dr. L. zugestellt, ohne dass diese im Erbschaftssteuerverfahren gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht worden wäre. Dem steht auch die gegenteilige Behauptung in der Anfragebeantwortung vom 10. Jänner 2013

nicht entgegen, zumal der Verweis auf die zu Händen Dr. L. zugestellten Schriftstücke im Lichte der Aktenlage nicht geeignet ist, die Behauptung, dass die Bevollmächtigung im Erbschaftssteuerverfahren vor der Einbringung der Berufung von Seiten der Bw. bereits geltend gemacht worden wäre, zu stützen.

Aus dieser Anfragebeantwortung ist jedoch zu schließen, dass der angefochtene "Bescheid" nicht an die Berufungswerberin weitergeleitet wurde. Auch ist nicht zu vermuten, dass der angefochtene Bescheid vor Beendigung des Berufungsverfahrens an die Bw. weitergeleitet wird.

Es steht somit fest, dass eine Heilung der Zustellung auf Grund des [§ 7 ZustG](#) nicht erfolgt ist.

Für eine Heilung der Zustellung durch Einlassung auf den angefochtenen "Bescheid" durch Einbringung einer Berufung besteht in Abgabungsverfahren nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine rechtliche Grundlage (vgl. Ritz Ritz, BAO-Kommentar⁴, [§ 7 ZustG](#) Tz 7). Gleiches gilt für die Geltendmachung der Bevollmächtigung nach Zustellverfügung und Bescheiderlassung.

Da der angefochtene "Bescheid" nicht rechtswirksam zugestellt worden ist, ist er rechtlich nicht existent geworden. Die Berufung gegen den mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid war daher gemäß [§ 273 Abs. 1 lit a BAO](#) zurückzuweisen (vgl. Ritz, aaO., § 273 Tz 6).

Bemerkt wird, dass entsprechend dem oa. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. 6. 1974, [1635/73](#), zur Geltendmachung seiner Bevollmächtigung die schriftliche Vollmacht grundsätzlich der Bevollmächtigte der Behörde vorzulegen hat.

Dr. L. gehört lt. Aktenlage nicht dem Personenkreis an, für welchen eine Berufung auf die Vollmacht genügt.

Wenn nun das Verlassenschaftsgericht im Rahmen seiner Beistandspflicht den Verlassenschaftsakt für das gegenständliche Erbschaftssteuerverfahren an das Finanzamt übermittelt hat, das Finanzamt die dort schriftlich ausgewiesene Vollmacht in diesem Verfahren zur Kenntnis genommen hat (und entsprechend dieser Vollmacht – wenn auch zu Unrecht – bereits Zustellungen verfügt hat), sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Voraussetzungen des [§ 83 Abs. 1 BAO](#) mit der Berufung des Bevollmächtigten auf diese dem Finanzamt bereits vorgelegene Vollmacht für das gegenständliche Erbschaftssteuerverfahren erfüllt.

Zur den Einwendungen in der Erbschaftssteuersache verweist der Unabhängige Finanzsenat als obiter dictum auf [§ 20 ErbStG 1955](#), welcher eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten enthält, die vom Vermögenswert abzuziehen sind, und den Abzug von

Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), der Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG) sowie der Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass gebietet (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 20 mit dem angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Juni 1997, B 184/96, B 324/96).

Die Frage *"Stellen die sich aus der Überschussrechnungen ergebenden Verluste Passivposten dar?"* kann wohl lediglich dahingehend beantwortet werden, dass als im Erbschaftssteuerverfahren zu berücksichtigende Vermögensminderung lediglich Schulden und Lasten in Frage kommen, für die eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung aus dem Nachlass besteht.

Aus der Tatsache, dass im Todesjahr die Kosten für die erbl. Liegenschaften die Einnahmen überstiegen haben, kann nicht auf das Bestehen von Nachlassverbindlichkeiten geschlossen werden.

Mit dem Verweis auf einen Verlust wird somit weder behauptet noch nachgewiesen, dass zum Zeitpunkt des Todes Forderungen gegen den Erblasser (in Zusammenhang mit den Kosten für die erbl. Liegenschaftsanteile) noch offen gewesen wären und die Verlassenschaft oder Bw. als Erbin die Forderungen zu begleichen gehabt hätte bzw. tatsächlich beglichen hätte.

Bemerkt wird, dass solche Forderungen, die allenfalls den Nachlass belastet hätten, ebenso wie Ansprüche des Nachlasses in Folge der Vermietung der erbl. Liegenschaftsanteile durch den Erblasser, im Rahmen der Vermögenserklärung im Verlassenschaftsverfahren bzw. anlässlich der Nachtragsabhandlung nicht erklärt wurden.

Gemäß [§ 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG 1955](#) sind vom Erwerb unter anderem die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses abzuziehen. Sämtliche Beispiele im [§ 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG 1955](#) und deren Reihung lassen erkennen, dass der Gesetzgeber darunter nur jene Kosten subsumiert wissen will, die der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung der Person des Erben sowie der hinterlassenen Vermögenswerte dienen, und ferner jene Kosten die aufgewendet werden müssen, um den Erben in den Besitz der letztwillig zugedachten oder kraft Gesetzes von Todes wegen zufallenden Vermögensgegenstände zu setzen.

Daraus folgt aber, dass nur solche Aufwendungen den der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb mindern, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit diesem Erwerb stehen (vgl. VwGH 19.3.2003, [2002/16/0249](#)).

Die "Regelung des Nachlasses" ist grundsätzlich mit dem Einantwortungsbeschluss abgeschlossen. In diesem Beschluss werden auch die Kosten des Gerichtskommissärs

festgesetzt. Damit ist das Verfahren abgeschlossen soweit es sich um die Regelung des Nachlasses gem. [§ 20 Abs. 4 Z. 3 ErbStG 1955](#) im Sinne der dort angeführten Verfahrensschritte handelt.

Die Kosten der Verbücherung sind im [§ 20 Abs. 4 Z. 3 ErbStG 1955](#) nicht angeführt und auch nicht unter die dortigen Aufzählungen subsumierbar (vgl. UFS 15.4.2010, RV/0016-S/10; 25.06.2012, RV/1917-W/07).

Gleiches gilt für die Kosten der Löschung der Pfandrechte.

Wien, am 22. Jänner 2013