



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Jänner 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 und 6 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, im Betrag von € 58.312,77 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung nach dem am 8. August 2007 verstorbenen F wurde dem Alleinerben H (= Berufungswerber, Bw) der Nachlass zur Gänze ins Eigentum eingantwortet. Laut im Akt erliegender "Vermögenserklärung" wurden an Aktiva – neben zwei Pkw im Wert € 17.000 sowie zwei Girokonten im Wert von rund € 10.431 – mehrere Liegenschaften wie folgt verzeichnet:

	Anteil	Art	Einheitswert in €
EZ1	1/1	unbebautes Gst	45.565,87
EZ2	1/1	land- und forstwirtschaftl. Betrieb	1.500,00
EZ3	1/2	forstwirtsch. Betrieb	72,67

EZ4		land- + forstw. Betrieb	4.156,69
EZ5	1/1	Geschäftsgrundstück	429.569,12
EZ6	1/1	gem. gen. Gst, BetriebsGst	<u>51.597,71</u>
		Einheitswert (EW) gesamt	532.462,06
		3facher EW gesamt	1,597.386,18

Der Verkehrswert wurde mit gesamt € 4,097.100 bestimmt.

An Passiva wurden Hypothekarverbindlichkeiten und sonstige Verbindlichkeiten sowie Todfallskosten im Gesamtbetrag von € 2,100.983,69 verzeichnet.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 29. Jänner 2008, StrNr, ausgehend vom Wert der Grundstücke (= 3facher EW) in Höhe von gerundet € 1,614.386 gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG die Mindeststeuer (Grunderwerbsteueräquivalent) im Ausmaß von 3,5 %, sohin im Betrag von € 56.503,51, vorgeschrieben; für die Vorschreibung einer Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG verblieb aufgrund des ermittelten negativen Erwerbes (nach steuerlichen Werten) kein Raum.

Festgehalten wird, dass das Finanzamt den Anteil an der Agrargemeinschaft (Mitgliedschaftsrecht) aus der Bemessung ausgeschieden hat; hinsichtlich der EZ6 war der zuletzt zum 1. Jänner 2007 festgestellte erhöhte Einheitswert von **€ 79.700** (anstelle € 51.597,71) in Ansatz gelangt.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, der steuerlich maßgebliche Wert laut Protokoll betrage € 1,597.386,18 und nicht wie vom Finanzamt angenommen € 1,614.386,18.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2008 wurde die Berufung abgewiesen und die Erbschaftssteuer gem. § 8 Abs. 5 ErbStG nunmehr ausgehend vom dreifachen EW der Grundstücke von gesamt € 1,669.222,98 abzüglich des Freibetrages € 110 für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke (§ 8 Abs. 6 ErbStG) mit € 58.312,77 festgesetzt. Es wurde in der Begründung nochmals ausgeführt, dass für das EZ6 der Einheitswert zuletzt in Höhe von € 79.700 festgestellt worden sei.

Im Vorlageantrag vom 31. März 2008 wurde eingewendet, die Abänderung in der Berufungsvorentscheidung zu Lasten des Bw sei in mehrfacher Hinsicht unzulässig und rechtswidrig. Sie verstoße gegen das Verschlechterungsverbot. Die Zugrundelegung des EW von € 79.700 für die nachlassgegenständliche Liegenschaft EZ6 sei nicht gerechtfertigt, da der diesbezügliche EW-Bescheid, datiert mit 26. November 2007, zum Einen inhaltlich nicht nachvollziehbar sei und andererseits dem Bw bzw. dessen Rechtsvorgänger nie wirksam zugestellt worden wäre. Aus diesem Grund könne eine EW-Erhöhung frühestens mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2008 eintreten, weshalb dem Erbschaftssteuerbescheid noch der bisherige EW in Höhe von

€ 59.100 zugrunde zu legen sei. Die Erbschaftssteuer sei daher ausgehend vom dreifachen EW von gesamt € 1,597.386,18 im Betrag von lediglich € 55.908,51 vorzuschreiben.

Der UFS hat Einsicht genommen in den bezug habenden Bewertungsakt EW-AZ1 des Finanzamtes Kufstein Schwaz, woraus hervorkommt:

Nach Errichtung eines Neubaus auf dem vormals unbebauten GSt1 in EZ6 war im Rahmen einer Artfortschreibung der EW des GSt, bewertet als Betriebsgrundstück/gemischt genutztes Grundstück, zum 1. Jänner 1992 mit erhöht ATS 710.000 = € 51.597,71 festgestellt worden. In den Jahren 2003 bis 2005 erfolgten weitere Zu- und Umbauten bzw. der Teilabriss und Neubau sowohl des Wohnhauses als auch des gewerblichen Bauteiles, fertig gestellt im Jahr 2006, woraufhin das Finanzamt zum folgenden 1. Jänner 2007 eine Fortschreibung vorgenommen und den EW mit € 59.100 bzw. erhöht € 79.700 festgestellt hat. Der diesbezügliche Feststellungsbescheid vom 26. November 2007, zunächst gerichtet an den Rechtsvorgänger F, wurde laut dem im Akt erliegenden Rückschein dem Bw an dessen aktuelle Adresse mit RSb-Brief zugestellt, dh. konkret am 11. Jänner 2008 unter Hinterlegung einer Verständigung im Briefkasten des Bw beim zuständigen Postamt für den Bw zur Abholung hinterlegt. Eine Rückmittlung dieser Postsendung ist lt. Akteninhalt nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 idgF unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen (Erwerbe bis 31. Juli 2008) und gelten als solche nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Allein strittig ist im Gegenstandsfalle die der Erbschaftssteuer zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage, konkret die Bewertung einer der erworbenen Liegenschaften.

1. Bewertung:

Hinsichtlich der Wertermittlung ist bei Grundstücken nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen, nach dessen Abs. 2 für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld – di. gegenständlich der Todestag des Erblassers am 8. August 2007 - unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Es ist daher im Rahmen der Erbschaftssteuerbemessung, dh im abgeleiteten Abgabenverfahren, grundsätzlich der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen und damit gemäß § 192 BAO für Abgabenbescheide **bindend** (vgl. VwGH 22.10.1992, 91/16/0044).

Hinsichtlich der in Streit stehenden Liegenschaft EZ6 war zufolge von Um- und Neubauten, abgeschlossen im Jahre 2006, auf den nächstfolgenden 1. Jänner 2007 im Rahmen einer Fortschreibung der Einheitswert mit erhöht € 79.700 festgestellt worden (siehe eingangs). In Anbetracht des Obgesagten ist daher dieser Einheitswert, der auf den dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgesetzt wurde, als verbindlich der Bemessung der Erbschaftssteuer zugrunde zu legen.

2. Bindungswirkung:

Der Bw wendet nunmehr ein, dieser Einheitswertbescheid sei ihm gegenüber mangels Zustellung an ihn bzw. dessen Rechtsvorgänger nie rechtswirksam geworden, weshalb der zuvor in Geltung stehende Einheitswert heranzuziehen sei.

Nach der einhelligen Judikatur und Lehre (vgl. *Ritz*, FJ 1997, 71, "Schenkungssteuer: Rechtsschutz bei Abänderung von Einheitswertbescheiden"; Ellinger/Wetzel, BAO Wien 1980, 73, Anmerkung zu § 97; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 110 zu § 19; *Stoll*, BAO 1994, S. 1019; *Ritz*, BAO³, Rz 9 zu § 97) besteht die Bindungswirkung (nur) dann, wenn der Grundlagenbescheid gegenüber dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides wirksam geworden ist. Eine Bindung für das Abgabenverfahren des Rechtsnachfolgers (Erben) entfaltet daher ein an den Rechtsvorgänger (Erblasser) gerichteter Einheitswertbescheid nur nach Maßgabe des § 191 Abs. 4 BAO (Wirkungsfiktion) iVm § 97 Abs. 2 BAO (Zustellfiktion).

Erfolgt die Zustellung eines geänderten Einheitswertbescheides an den Rechtsvorgänger erst nach dem Zeitpunkt der Rechtsnachfolge (Erwerb/Übergabe), so entfaltet er keine Bindungswirkung für das Verfahren des Rechtsnachfolgers, weil die Zustellfiktion des § 97 Abs. 2 BAO für die Zustellung von Bescheiden an den Rechtsvorgänger nur dann anwendbar ist, wenn diese Zustellung vor dem Zeitpunkt der Rechtsnachfolge erfolgt (vgl. VwGH 6.4.1995, 93/15/0088).

Um dennoch eine solche Wirkung zu erlangen, muss dem Rechtsnachfolger (Erben) eine Ausfertigung des Einheitswertbescheides von der zuständigen Behörde zugestellt werden, damit er im Feststellungsverfahren Parteistellung hat und kraft eigenen Rechts berufungsberechtigt ist (VwGH 12.1.1983, 81/13/0060; VwGH 17.10.1984, 83/13/0168).

Aufgrund des im Einheitswertakt erliegenden RSb-Rückscheines steht fest, dass der geänderte Einheitswertbescheid vom 26. November 2007 dem Bw als Rechtsnachfolger von der zuständigen Behörde (Finanzamt Kufstein Schwaz) zugemittelt wurde. Nach offenbar erfolgloser direkter Zustellung an den Bw oder einen Ersatzempfänger an der Abgabestelle (Wohnadresse) wurde iSd § 17 Abs. 1 und 2 Zustellgesetz am 11. Jänner 2008 eine diesbezügliche Verständigung in den Briefkasten eingelegt und am selben Tag die Briefsendung beim zuständigen Postamt zur Abholung hinterlegt. Gemäß § 17 Abs. 3 Zustellgesetz wurde der Brief mindestens zwei Wochen ab Beginn der Abholfrist (= ab 11. Jänner 2008) zur Abholung bereit gehalten. Solcherart hinterlegte Sendungen **gelten** mit dem ersten Tag dieser Frist **als zugestellt** (vgl. VwGH 22.1.1992, 91/13/0178).

Nach § 19 Zustellgesetz sind Sendungen, die ua. durch Hinterlegung zugestellt, aber nicht abgeholt worden sind, der Behörde zurückzustellen, wobei der Grund der Zurückstellung auf der Sendung zu vermerken ist. Nachdem laut Inhalt des Bewertungsaktes offenkundig keine Rückstellung dieser Sendung (Einheitswertbescheid) an das Finanzamt samt allfälliger neu versuchter Zustellung erfolgte, kann augenscheinlich davon ausgegangen werden, dass die betreffende hinterlegte Sendung vom Bw innerhalb der Abholfrist auch beim Postamt tatsächlich behoben wurde.

Nach den gegebenen Umständen kann sohin – entgegen dem Dafürhalten des Bw – von einer NICHT rechtswirksamen Zustellung des geänderten Einheitswertbescheides an den Bw keine Rede sein. Durch die rechtmäßige Hinterlegung iSd § 17 Zustellgesetz wurde die Zustellung mit 11. Jänner 2008 ordnungsgemäß bewirkt. Diesfalls erlangt der Einheitswertbescheid vom 26. November 2007 auch gegenüber dem Bw volle Bindungswirkung, da ihm als Rechtsnachfolger ab der Zustellung die Parteistellung im Einheitswert-Feststellungsverfahren zugekommen ist und er kraft eigenen Rechts berufungsberechtigt war.

3. Einheitswertbescheid:

Der Bw erachtet die Heranziehung des zum 1. Jänner 2007 geänderten Einheitswertes schon deshalb als nicht gerechtfertigt, weil der Feststellungsbescheid inhaltlich nicht nachvollziehbar sei.

Die Frage, ob die Feststellung durch das zuständige Finanzamt Kufstein Schwaz seinerzeit zu Recht erfolgte bzw. inhaltlich rechtens war, entzieht sich im gegenständlichen Erbschaftssteuerverfahren der Kognition durch den UFS.

Fest steht, dass der Bw gegen den geänderten Einheitswertbescheid kein Rechtsmittel ergriffen hat und daher dieser Bescheid mittlerweile in Rechtskraft erwachsen ist. Die Abgabenbehörden sind aber – wie bereits oben dargelegt – im abgeleiteten Abgabenverfahren, dh. ua.

bei Festsetzung der Erbschaftssteuer, an den in Rechtskraft erwachsenen Einheitswertbescheid gebunden (vgl. dazu VwGH 24.5.1991, 90/16/0197).

4. "Verschlechterungsverbot":

Laut Berufungsvorbringen sei die Abänderung in der Berufungsvorentscheidung zu Lasten des Bw unzulässig und verstoße gegen des Verschlechterungsverbot.

Dem ist die Bestimmung nach § 276 Abs. 1 BAO entgegen zu halten, wonach dann, wenn eine Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen noch als gegenstandslos zu erklären ist, die Abgabenbehörde erster Instanz – nach Durchführung allfälliger Ermittlungen – die Berufung mit Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid **nach jeder Richtung** abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen kann.

Entgegen der Ansicht des Bw ist daher die Abänderungsbefugnis der Behörde durch das Berufsbegehren in keinsten Weise begrenzt und auch eine sogenannte "Verböserung" jedenfalls zulässig (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

Selbiges gilt gemäß § 289 Abs. 2 BAO im Verfahren vor dem UFS, wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen einer Sachentscheidung berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen kann.

Es besteht demgemäß **kein Verböserungsverbot** (vgl. zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126; *Ellinger* ua., BAO³, § 289 Anm. 32).

5. Ergebnis:

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sein.

Die Erbschaftssteuer (Mindeststeuer nach § 8 Abs. 5 ErbStG) bemißt sich (wie in der Berufungsvorentscheidung) wie folgt:

Liegenschaftsvermögen	Anteil	Art	Einheitswert in €
EZ1	1/1	unbeb. Gst	45.565,87
EZ2	1/1	land- und forstwirtschaftl. Betrieb	1.500,00
EZ3	1/2	forstwirtschaftl. Betrieb	72,67

EZ5	1/1	Geschäftsgrundstück	429.569,12
EZ6	1/1	gem. gen. Gst, BetriebsGst	<u>79.700,00</u>
		Einheitswert gesamt	556.407,66
		3facher EW gesamt gerundet	1,669.222,00
davon Erbschaftssteuer:			
gem. § 8 Abs. 5 ErbStG: 3,5 %			58.422,77
abzüglich Freibetrag gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG			<u>- 110,00</u>
Erbschaftssteuer			58.312,77

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. August 2008