



GZ. RV/126-W/2004

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 31. März 2004 durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch Gesellschaft für Wirtschaftsberatung und treuhändige Verwaltung Ges.m.b.H. Nfg. KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk, vertreten durch OR Mag. Karin Krammer betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 5. Juni 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die streitgegenständlichen Jahre nach der am 5. Mai 1995 verstorbenen, in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Ruth M.M. erklärungsgemäß fest.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde begründend vorgebracht, dass Bemessungsverjährung eingetreten sei, da keine Schritte zur Abgabebemessung gesetzt worden seien, die eine Unterbrechung derselben nach sich zögen.

Durch die Anfrage an das Bezirksgericht Döbling vom 6. Februar 1998 betreffend die Verlassenschaftsabhandlung der Ruth M.M. sei die Verjährungsfrist nicht unterbrochen worden, da die Finanzbehörde lediglich die abgabepflichtigen Erben habe eruieren wollen, wodurch zweifellos die Einhebungsverjährung nicht aber die Bemessungsverjährung gehemmt worden sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 18. November 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen werde. Damit einer Amtshandlung Unterbrechungswirkung zukomme, müsse sie nach außen wirksam und einwandfrei erkennbar sein. Verjährungsunterbrechend seien auch Amtshilfeersuchen wie z.B. Anfragen an das Bezirksgericht.

Ruth M.M. sei Anfang Mai 1995 verstorben und habe zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen, dies sei für das Jahr 1994 der 26. Februar 1996 und für das Jahr 1995 der 29. April 1997 gewesen, eine Einkommensteuerveranlagung nicht erfolgen können. Die Verlassenschaft sei kein Bescheidadressat und Erben seien noch nicht bekannt gewesen. Aus diesem Grunde habe die Behörde wiederholt Anfragen, zuletzt am 6. Februar 1998, an das Bezirksgericht Döbling betreffend den Stand des Verlassenschaftsverfahrens gerichtet. Diese Amtshilfeersuchen hätten die Verjährungsfrist hinsichtlich Festsetzung der Einkommensteuer 1994 und 1995 unterbrochen, sodass diese mit Ablauf des Jahres 1998 wieder neu zu laufen begonnen habe. Die in der Folge am 5. Juni 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheide seien daher innerhalb der offenen Verjährungsfrist ergangen.

Die Feststellung der Erben – somit der Abgabepflichtigen – sei unabdingbare Voraussetzung für die Erlassung der Abgabenbescheide.

Wenn die Bw. ausführen, die Einhebungsverjährung sei gehemmt, werde auf die Bestimmung des § 238 BAO verwiesen. Diese Regelung setze die Fälligkeit der Abgabe voraus, welche wiederum eine wirksame Zustellung des Bescheides bedinge.

Mit **Vorlageantrag** vom 1. Dezember 2003 wurde vorgebracht, dass aus den von der Finanzbehörde richtig dargestellten Fakten andere steuerliche Konsequenzen zu ziehen seien. Aus den Bestimmungen über die Bemessungsverjährung und Einbringungsverjährung sei abzuleiten, dass die Bemessung der Abgaben und deren Einbringung aus zwei verschiedenen

Rechtsakten mit getrennten rechtlichen Konsequenzen, auch bezüglich der Verjährungsfristen und deren Unterbrechung, bestehe (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 18. November 1982, Zl. 82/16/0079). Die von der Finanzbehörde zitierte Literaturmeinung (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 209 BAO, Tz 26) und die dort genannte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs betreffen Maßnahmen zur Bemessung der Abgaben (in der Hauptsache Grunderwerbsteuer) und nicht Maßnahmen – wie im Falle der Bw. – zur Erforschung der Steuersubjekte.

Durch die seitens der Finanzbehörde an das Bezirksgericht gestellten Anfragen stehe fest, dass diese Maßnahmen die Einbringung der für die Verlassenschaft zu veranlagenden Abgaben und nicht deren Bemessung betreffen. Die Finanzbehörde sei für das Jahr 1994 seit 26. Februar 1996 und für das Jahr 1995 seit 29. April 1997 in der Lage gewesen die Abgaben zu bemessen, welche schließlich auch erklärungskgemäß ohne jegliches Vorhalteverfahren am 5. Juni 2003 festgesetzt worden seien.

Zum Einwand der Finanzbehörde, eine Einkommensteuerveranlagung hätte zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärungen nicht erfolgen können, da Ruth M.M. bereits verstorben gewesen sei, die Verlassenschaft kein Bescheidadressat sei und keine Erben bekannt gewesen seien, wird ausgeführt, dass diese Ansicht im Gegensatz zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehe (VwGH-Erkenntnis vom 13. März 1997, Zahl 96/15/0102). Im Sinne dieser Entscheidung hätte die Finanzbehörde die Einkommensteuerbescheide an die Verlassenschaft richten müssen, weil einerseits noch keine Einantwortung durchgeführt worden sei und andererseits die Bescheide über das von Ruth M.M. bis zu ihrem Ableben erzielte Einkommen absprächen.

Die Nichtveranlagung der Einkommensteuer 1994 und 1995 durch das Finanzamt innerhalb einer angemessenen Frist sei umso unverständlicher, als Zustellungen durch das gleiche Finanzamt ab dem 18. Oktober 1995 an die Verlassenschaft nach Ruth M.M. erfolgt seien.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten der steuerliche Vertreter der Bw. und die Vertreterin der Amtspartei ihre bisherigen schriftlichen Vorbringen und bekräftigten jeweils ihre Rechtsstandpunkte.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

Gemäß § 207 Abs. 1 und Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist für das Recht, eine Abgabe (im vorliegenden Berufungsfall Einkommensteuer) festzusetzen, fünf Jahre.

Nach § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde

unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Abgabepflichtiger ist, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt (§ 77 Abs. 1 BAO).

Zur Klärung des gegenständlichen Rechtsproblems ist vorerst die Frage wesentlich, inwieweit einer Verlassenschaft, die unstrittig keine natürliche Person ist, Abgabenbescheide rechtswirksam zugestellt werden können. Soll ein den Erblasser betreffender Bescheid ergehen und dieser Bescheid kann erst nach seinem Ableben zugestellt werden, so ist er nicht mehr an den Erblasser zu richten; würde dies dennoch geschehen, ginge der Bescheid ins Leere. Demnach ist nach österreichischem Recht zu unterscheiden, zu welchem Zeitpunkt der Bescheid erlassen wird. Vor der Einantwortung ist der Bescheid an die Verlassenschaft, vertreten durch den Verlassenschaftskurator oder den zur Besorgung und Verwaltung berufenen Erben, zu richten, nach der Einantwortung hat der Bescheid an die eingewantworteten Erben in ihrer Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger nach dem Verstorbenen zu ergehen (Stoll, BAO-Kommentar, 1012 ff.). Insoweit ist den Bw. in ihrer Ansicht, die Finanzbehörde hätte die Einkommensteuerbescheide, da noch keine Einantwortung stattgefunden habe, an die Verlassenschaft richten müssen, zuzustimmen.

Die Bw. übersehen jedoch, dass die verstorbene Ruth M.M. (Erblasserin) deutsche Staatsbürgerin war und ihren Wohnsitz in Deutschland hatte. Nach deutschem Erbrecht geht nämlich mit dem Tode einer Person (Erbfall) deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf die nach dem Gesetz oder durch Verfügung von Todes wegen berufenen Personen (Erben) über, unbeschadet des Rechts, die Erbschaft auszuschlagen (Gesamtrechtsnachfolge kraft Gesetzes). Das Prinzip des "Von-selbst-Erwerbs" bewirkt, dass der Erbschaftserwerb ohne Rücksicht darauf eintritt, wer der endgültige Erbe wird (Kapp, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 3, Rz. 1.1). Während in Deutschland also der Erwerb des Nachlassvermögens von selbst eintritt, erfolgt in Österreich die Übergabe des Nachlasses in den rechtlichen Besitz des Erben erst durch Gerichtsbeschluss (Einantwortung). Somit erklärt sich auch die – bereits oben erwähnte - Vorgangsweise über die Wirksamkeit der Bekanntgabe von Erledigungen in Verlassenschaftsfällen. Hätte nun die Finanzbehörde den Einkommensteuerbescheid an die Verlassenschaft gerichtet, ginge er ins Leere. Denn mit dem Tode der Erblasserin (Ruth M.M.) ist deren Vermögen "von selbst" auf die Erben übergegangen und mußte die Finanzbehörde erst die Erben als Gesamtrechtsnachfolger eruieren.

Wenn die Bw. ausführen, die Bemessung der Abgaben und deren Einbringung bestünden aus zwei verschiedenen Rechtsakten mit getrennten rechtlichen Konsequenzen, schließt sich der Senat dieser Meinung an. Das Recht eine Abgabe festzusetzen, geregelt in § 207 BAO und das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, geregelt in § 238 BAO, finden ohne Zweifel in zwei voneinander getrennten Rechtsinstituten ihren Niederschlag. In wie weit das von den Bw. zitierte Erkenntnis vom 18. November 1982, Zl. 82/16/0079 mit beiden oben erwähnten Verjährungsfristen in Zusammenhang stehen soll, ist jedoch für den Senat nicht nachvollziehbar. Ging es doch in diesem Erkenntnis ausschließlich um die Bemessungsverjährung und die von der Abgabenbehörde unternommenen Maßnahmen zur Feststellung eines bestimmten Steueranspruches.

Soweit die Bw. ausführen, die von der Finanzbehörde zitierte Literaturmeinung und die dort zitierten Verwaltungsgerichtshofurteile betreffen Maßnahmen zur Bemessung der Abgaben und nicht Maßnahmen – wie im vorliegenden Fall – zur Erforschung der Steuer-subjekte, mag diese Ansicht zutreffen, doch übersehen diese, dass in der Bestimmung betreffend verjährungsunterbrechende Handlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) zwei verschiedene Arten von Amtshandlungen geregelt sind. Nämlich jene, die zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder jene, die zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen wurden. Mit den wiederholten, auf § 158 BAO gestützten Anfragen an das Bezirksgericht Döbling, nach dem Stand bzw. dem Ergebnis der Verlassenschafts-abhandlung, hat das Finanzamt nach außen erkennbare Maßnahmen zur Feststellung des Abgabepflichtigen gesetzt und wurde damit die Bemessungsverjährung – letztmalig am 9. Februar 1998 – unterbrochen.

Die Bw. bringen weiters vor, dass die seitens der Finanzbehörde an das Bezirksgericht Döbling gestellten Anfragen Maßnahmen seien, die die Einbringung der für die Verlassenschaft zu veranlagenden Abgaben betreffen. Diesem Vorbringen wird entgegengehalten, dass unter Einbringungsmaßnahmen jene Maßnahmen zu verstehen sind, die der zwangsweisen Einbringung fälliger Abgaben dienen. Bevor nämlich eine Abgabe fällig wird, hat die Abgabenbehörde die Abgabenhöhe und den Bescheidadressaten festzustellen. Dies um so mehr, wenn das betreffende Abgabenverfahren einen Konnex mit anderen Rechtsordnungen aufweist.

Wenn die Bw. die Vorgangsweise des Finanzamtes in Bezug auf die ab 18. Oktober 1995 durchgeführten Zustellungen an die Verlassenschaft nach Ruth M.M. für unverständlich befinden, ist diese Vorgangsweise aus verfahrensökonomischen Gründen erklärbar. Denn mit Bekanntwerden eines Todesfalles eines Steuerpflichtigen werden vorerst sämtliche Zustellungen an die Verlassenschaft gerichtet. Im vorliegenden Berufungsfall hat die Finanz-

behörde jedoch erst Ermittlungen zur Feststellung der Abgabepflichtigen durchführen müssen, damit eine rechtswirksame Einkommensteuervorschreibung ergehen konnte.

Soweit die Bw. zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht, die Finanzbehörde hätte die strittigen Einkommensteuerbescheide an die Verlassenschaft richten müssen, weil noch keine Einantwortung durchgeführt worden sei und weil über das von der verstorbenen Ruth M.M. bis zu ihrem Ableben erzielte Einkommen abzusprechen gewesen wäre, das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofs vom 13. März 1997, Zahl 96/15/0102 zitieren, wird bemerkt, dass der in diesem Verfahren in Beschwerde gezogene Einkommensteuerbescheid deshalb aufgehoben wurde, weil er zwar an die Verlassenschaft gerichtet war, jedoch über Sachverhalte abgesprochen hatte, die in Zeiträumen nach dem Todestag des Erblassers verwirklicht wurden. Insoweit ist also dieses Erkenntnis auf den vorliegenden Berufungsfall nicht anwendbar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 1. April 2004