

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des J***** H***** als Erbe nach M***** H***** (zu Lebzeiten wohnhaft in Ort1, Steuernummer 000/0000, FA 29), Strasse2, Ort2, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Lilienfeld St. Pölten vom 29.01.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 und 2013 beschlossen:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 werden gemäß § 278 Abs. 1 lit a BAO iVm § 260 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens

Einige Monate nach der Einantwortung vom 04.04.2014 und zwar am 19.11.2014 gab der Beschwerdeführer, J***** H***** , die Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für die Jahre 2012 und 2013 von seiner verstorbenen Mutter, M***** H***** , ab. Er unterschrieb diese so, wie es normalerweise ein noch lebender Antragsteller tun würde.

Am 21.01.2015 richtete das Finanzamt an den öffentlichen Notar des Verlassenschaftsverfahrens ein schriftliches Auskunftsersuchen über das Verlassenschaftsverfahren.

Am **29.01.2015** ergingen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 an "H***** J***** Erben n. H***** M***** z.H. H***** J*****" und seine damalige Adresse. Vom Finanzamt wurden die daraus entstandenen Guthaben zur Gänze an J***** H***** ausbezahlt.

Am **12.02.2015** wurden von J***** H***** Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 erhoben, da die außergewöhnlichen Belastungen von seiner verstorbenen Mutter nicht richtig berücksichtigt wurden.

Am **16.07.2015** ergingen jeweils die **Beschwerdevorentscheidungen** für 2012 und 2013 mit einer **teilweisen Stattgabe**, ebenfalls lautend auf "H***** J***** Erben n. H***** M***** z.H. H***** J*****" und seine damalige Adresse. Die sich ergebenden Guthaben aus den Veranlagungen 2012 und 2013 wurden auf das Abgabenkonto gebucht.

In diesen Beschwerdevorentscheidungen für 2012 und 2013 ist auf der ersten Seite zwischen den ersten beiden Querstrichen - unter Hinweise - angeführt: "*Über die Auszahlung des Betrages wird in der Begründung abgesprochen.*" Die Begründung enthält jedoch nur eine Erklärung für die Berechnungsbasis für die Einkommensteuer jeweils für 2012 und 2013 und nichts zur Auszahlung des Guthabens oder einer allfälligen Überzahlung.

Das Finanzamt richtete **nach** Erlassung der Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2012 und 2013 erneut am 17.07.2015 einen Vorhalt an "H***** J***** Erben nach ...; z.H. H***** J*****" betreffend diverser Informationen zur betraglichen Auszahlung bzw. Rückzahlung von Beträgen auf dem Steuerkonto von M***** H*****.

Mit Schreiben vom 05.08.2015 antwortete ein Rechtsanwalt auf diesen Vorhalt und gab an, dass für seinen Mandanten, H***** J***** , weder eine behauptete Überzahlung bzw. ein ihm nicht zustehender Betrag aus den Jahresausgleichen der verstorbenen Mutter erkennbar sei.

Erst am **28.10.2015** wurden vom Finanzamt **zusätzliche Bescheidbegründungen** zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 16.07.2015 für die Jahre 2012 und 2013 versandt.

Diese wurden an "*H***** J*****, Re**** und Ul**** als Erben nach H***** M******, z.Hd. H***** J*****, Ort3" gerichtet.

Zusätzliche Bescheidbegründungen werden üblicherweise zeitgleich zu den Bescheidaufstellungen vom Bundesrechenzentrum vom Finanzamt selbst versandt; das ist in diesem Fall unterblieben.

Mit Vorlageantrag vom 13.11.2015 verlangte der Bf die Vorlage an das Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG).

Das Finanzamt legte am 25.11.2016 die Beschwerde dem BFG vor und wies auf die Adressierungen der Bescheide und die Bescheidbegründung als mögliche Nichtbescheide hin.

Sachverhalt

Die Steuerpflichtige M***** H***** verstarb am 14.07.2013. Ihr Sohn und Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf), J***** H***** , ist laut Einantwortungsurkunde vom 04.04.2014 **einer von drei gesetzlichen Erben**.

Am 10.01.2014 erfolgte beim öffentlichen Notar zur Durchführung des Verlassenschaftsverfahrens eine Tagsatzung, über die ein Protokoll errichtet wurde. Unter anderem enthält das Protokoll folgenden Absatz: "*Die Erben erklären mit Unterfertigung dieses Protokolles, dass das Inventar vom 05.11.2013 richtig und vollständig das zur Verlassenschaft gehörige Vermögen darstellt. Auf den Tatbestand des Prozessbetruges wurde hingewiesen.*"

In dieser Tagsatzung wurde über die am 10.01.2014 den gesetzlichen Erben **bekannten** Nachlassaktiva und Nachlasspassiva ein Erbteilungsübereinkommen getroffen. Unter anderem wurde darin wie folgt unter Punkt 2) vereinbart: "*Allfällig nachträglich hervorkommender Nachlass (Nachlassaktiva wie Nachlasspassiva) ist von diesem Übereinkommen ausdrücklich nicht erfasst.*"

Aus dem Einantwortungsbeschluss vom **04.04.2014** geht hervor, dass die Verlassenschaft nach M***** H***** insgesamt drei gesetzlichen Erben eingeantwortet wurde, die alle eine bedingte Erbserklärung abgegeben haben. Der Einantwortungsbeschluss wurde auf Grund eines Rechtsmittelverzichtes im Protokoll vom 10.01.2014 am 04.04.2014 rechtskräftig und enthält folgende Erbantritte:

"Die Verlassenschaft wird nachgenannten Erben, welche aufgrund des Gesetzes mit der Rechtswohlthat des Inventars bedingte Erbantrittserklärungen abgegeben haben, wie folgt eingeantwortet:

- a) *dem Sohn Herrn J***** H*****, geb. 0*****, Beruf, Ort2, Strasse2, zu einem 1/2 Anteil des Nachlasses*
- b) *der Enkeltochter Frau U*****, geb. 00*****, Beruf1, Ort4, zu einem 1/4 Anteil des Nachlasses*
- c) *dem Enkelsohn Herrn R*****, geb. 00.0*****, Beruf2, Ort5, zu einem 1/4 Anteil des Nachlasses."*

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Adressierung der Erledigungen des Finanzamtes vom 29.01.2015 ergeben sich aus dem vorgelegten Akteninhalt. Eine Kopie des Einantwortungsbeschlusses findet sich im elektronisch verfügbaren Finanzamtsakt, in den Einsicht genommen wurde. Der Einantwortungsbeschluss des zuständigen Bezirksgerichtes ist eine öffentliche Urkunde. Auch wenn dieser nur in eingescannter Kopie vorliegt, besteht für das BFG kein Zweifel an der Richtigkeit des Inhalts.

Rechtslage

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit (hier betreffend den Nachlass und nach Einantwortung betreffend die Erben) die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes; § 2 Zivilprozessordnung ist sinngemäß anzuwenden.

§ 93 BAO lautet:

§ 93 (1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

Gemäß § 264 Abs 1 BAO kann gegen eine Beschwerdevorentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Bescheidbeschwerde zu enthalten.

Gemäß § 264 Abs 4 lit e BAO ist § 260 Abs 1 BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 260 Abs 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 264 Abs 5 BAO obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge dem Verwaltungsgericht.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Rechtsansicht, dass die "Personenumschreibung" einen notwendigen **Bestandteil des Spruches eines Bescheides** bildet. Eine Umdeutung eines Bescheidadressaten kommt nicht in Betracht (vgl VwGH vom 25.05.1992, 91/15/0085, und vom 30.07.1992, 89/17/0067, 0068).

Erwägungen

Auch die erst nach dem Tod des Erblassers festgesetzten Abgaben oder Abgabenguthaben, die auf vom Erblasser zu seinen Lebenszeiten verwirklichten Tatbeständen beruhen, treffen den oder die Erben (VwGH 4.10.1983, 83/14/0096). Der Gesamtrechtsnachfolger tritt in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0199).

Wird nachträglich Vermögen nach einer Einantwortung aufgefunden, sind die Parteien davon in Kenntnis zu setzen (vgl. § 819 ABGB).

Abgabenbescheide sind alle Bescheide, die ein Leistungsgebot in Bezug auf die Erbringung einer abgabenrechtlichen Geldleistung enthalten (Ritz, BAO6, § 198 Tz 2). Dazu zählen auch Bescheide über die veranlagte Einkommensteuer. Das Leistungsgebot ergibt sich aus der Nennung des Adressaten im Spruch des Bescheides (VwGH 24.10.2012, 2011/17/0245). Somit darf nur von demjenigen die Erbringung einer Leistung verlangt werden, an den der Bescheid gerichtet ist (VwGH 11.11.2010, 2010/17/0043). Die Auszahlung eines nachträglich hervorkommenden Abgabenguthabens kommt nach der Einantwortung den im Einantwortungsbeschluss genannten Erben entsprechend ihres Anteiles am Nachlass zu. Daher ist jeder der Erben mit Vor- und Zunamen als Bescheidadressat im Spruch anzuführen und jedem der Abgabenbescheid zuzustellen.

Durch die Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 29.01.2015
an H*** J***** Erben n.** (=abgekürzt: nach) H***** M*******, z.H. H***** J*******, Ort3
hat das Finanzamt nach der Einantwortung vom 04.04.2014 die Bescheide sowohl an eine nicht existierende Personengemeinschaft erlassen, als auch an einen Zustellbevollmächtigen zugestellt, der nie als Vertreter der übrigen Erben bestellt oder namhaft gemacht wurde.

Diese Einkommensteuerbescheide der Jahre 2012 und 2013 vom 29.01.2015 mit dieser Bescheidadressierung sind mangels richtigen und gültigen Bescheidadressaten nichtig.

Bei den streitgegenständlichen Erledigungen der belangten Behörde für die Jahre 2012 und 2013 vom 29.01.2015 bedeutet das: Die Verlassenschaft nach M***** H*******, die nach herrschender Lehre in der Zeit zwischen dem Erbfall und der Einantwortung als juristische Person anzusehen ist** (vgl zB Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts II9, S 390), war schon im Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Erledigungen **nach** der bereits erfolgten rechtskräftigen Einantwortung **vom 04.04.2014** als Steuersubjekt nicht mehr existent. Die vom Finanzamt nach rechtskräftiger Einantwortung an die "H***** J***** Erben nach ..." gerichteten Erledigungen gingen daher ins Leere; **sie entfalteten somit keine Rechtswirkungen**. Folglich richteten sich auch die Vorlageanträge vom 13.11.2015 gegen diese Erledigungen ohne Rechtswirkungen. Daher treten mit dem Ergehen dieser Formalerledigung (in Form eines Beschlusses) auch die Beschwerdevorentscheidungen außer Kraft (Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 264 Tz 5).

Der Bescheidadressat, also die Person, an die der Bescheid ergeht, ist im Spruch des Bescheides namentlich zu nennen, wobei eine Nennung im Adressfeld reicht (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024). Im gegenständlichen Fall wären **alle** Erben anzuführen.

Nach ständiger Rechtsprechung wird dem Gebot des § 93 Abs. 2 BAO **nur** entsprochen, wenn die im Spruch bezeichneten Adressaten, jene Person(en), an die der Bescheid gerichtet ist, richtig bezeichnet wird/werden.

Die mit der Personenumbeschreibung eines Bescheides getroffene Wahl des Normadressaten ist konstituierendes Merkmal des individuellen Verwaltungsaktes (zB VwGH 28.6.2012, 2008/15/0332). Die Behörde hat deutlich und klar zum Ausdruck zu bringen, welcher Person oder welchen Personen gegenüber sie die in Betracht kommende Verwaltungsangelegenheit in förmlicher Weise gestalten will. Wie jeder Bescheid hat auch ein Abgabenbescheid im Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Der Bescheidadressat, also die Person, an die der Bescheid ergeht, ist im Spruch des Bescheides namentlich zu nennen, wobei eine Umdeutung des Bescheidadressaten nicht in Betracht kommt (VwGH 26.6.2014, 2013/15/0062). Bei einer physischen Person ist idR der Vor- und Zuname anzuführen (Ritz, BAO6, § 93 Tz 6).

Wenn das Finanzamt in seinem Vorlagebericht meint, dass die zusätzliche Bescheidbegründung vom 28.10.2015 nur eine Information an den Bf gewesen sei und nicht mehr Teil der vermeintlichen Bescheide vom 16.07.2015, sodass der Vorlagebericht des Bf vom 13.11.2015 verspätet sei, so ist darauf zu erwidern: Das ist im Sinne des Rechtsschutzgedankens und auf Grund der Überschrift mit "Bescheidbegründung" und der Textierung der zusätzlichen Begründung im ersten Absatz nicht denkbar. Der erste Absatz dieser zusätzlichen Bescheidbegründung lautet "*An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid betreffend Beschwerdevorentscheidung bezüglich Einkommensteuerbescheide 2012 + 2013 am 16.07.2015 abgefertigt.*" Bitte beachten Sie, dass es bei dem automationsunterstützt versendeten Bescheid und der vorliegenden händisch versendeten Begründung zu unterschiedlichen Zustellungszeitpunkten kommen kann". Der Vorlageantrag vom 13.11.2015 des Bf war somit rechtzeitig erfolgt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt.

Die Frage, ob eine an "Herr X... Erben nach ..." oder vergleichbar adressierte Erledigung Rechtswirkungen zu entfalten vermag, ist durch den Beschluss des VwGH 24.2.2005, 2001/15/0160 entschieden (in diesem Sinne auch das Erkenntnis VwGH 15.2.2006,

2005/13/0179 betreffend "Wohnungseigentumsgemeinschaft", VwGH 1.10.2008,
2006/13/0123 betreffend eine Personenenumschreibung "Dkfm. B. Eva u Mitbes f B. D" und
der Beschluss VwGH 24.6.2010, 2010/15/0096 betreffend „Erbengemeinschaft Mag. [...] u. Miterben, z.H. Herrn [...] Steuerberater).

Linz, am 5. Oktober 2018