

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter, in nichtöffentlicher Sitzung am 14.5.2018 über die Beschwerde der R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*, Mag. D\*\*\*\*\* IB\*\*\*\*, E\*\*\*\*\* S\*\*\*\*\* und Al\*\*\*\*\* Sf\*\*\*\*\* als Erben nach Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*, D\*\*\*\*\*1 \*\*, \*\*\*\* W\*\*\*, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfung GmbH, Renngasse 1/ Freyung, 1013 Wien vom 7.11.2013, gegen folgende vermeintliche Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 16.10.2013, alle zur Steuernummer 03 8\*\*/1\*\*\* betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003
2. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004
3. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005
4. Einkommensteuer für das Jahr 2003
5. Einkommensteuer für das Jahr 2004
6. Einkommensteuer für das Jahr 2005
7. Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2003
8. Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004
9. Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2005

den Beschluss gefasst:

I. Die Beschwerde wird gem. § 278 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG in Verbindung mit § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhaltsdarstellung:

Am 9.1.2013 langte folgende an das „Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf als Finanzstrafbehörde I. Instanz“ adressierte und mit 27.12.2012 datierte Offenlegung nach § 29 FinStrG samt Beilagen ein:

*Steuernummer:* 8\*\*/1\*\*\*

*Abgabepflichtiger:* Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*

D\*\*\*\*\*1 \*\*

\*\*\*\* W\*\*\*

R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*

D\*\*\*\*\*1 \*\*

\*\*\*\* W\*\*\*

*vertreten durch:*

CD

Wirtschaftsprüfungs GmbH

10\*\* W\*\*\*, R\*strasse 1

Tel 11\*\*\*

Fax 22\*\*\*

WT-Code 90\*\*\*

*I. Vertretungsanzeige*

*II. Offenlegung (§ 29 FinStrG)*

[...]

*I.*

*Vertretungsanzeige*

*Ich, R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*, D\*\*\*\*\*1 \*\*, \*\*\*\* W\*\*\*, bin seit Dezember 2012 durch die CD Wirtschaftsprüfungs GmbH, R\*strasse, 10\*\* W\*\*\*, steuerlich vertreten. Mein Gatte Herr Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* war bis zum Zeitpunkt seines Todes am \*\* \*\* 2012 ebenfalls durch die CD Wirtschaftsprüfungs GmbH steuerlich vertreten. Unter Hinweis auf die erteilte Vollmacht, die auch eine Zustellvollmacht umfasst, ersuche ich höflich um Kenntnisnahme.*

*II. Offenlegung (§ 29 FinStrG)*

*1.*

*Sachverhalt*

*Aufgrund zahlreicher Presseberichte über die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen und das Steuerabkommen mit der Schweiz hat sich mein Gatte Herr Dr.*

W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* im Oktober 2012 an Herrn Dr. A\*\*\*\*\* B\*\*\*\*\*, CD, Wirtschaftsprüfung GmbH, gewandt, um festzustellen, wie das von ihm in der Schweiz eingerichtete Wertpapierdepot steuerlich in Österreich zu behandeln sind. Leider hat er sich bis zu diesem Zeitpunkt steuerlich in dieser Angelegenheit in Österreich nie beraten lassen. Aufgrund der durchgeführten Untersuchungen hat sich herausgestellt, dass er seit Bestehen dieses Wertpapierdepots Kapitalerträge aus der Schweiz bezogen hat, die nach österreichischem Recht der Einkommensteuer unterliegen. Am \*\*.\*\*.2012 ist mein Gatte unerwartet verstorben. Ich habe es daher übernommen auf Anraten meiner steuerlichen Vertretung die Offenlegung des Wertpapierdepots im Sinne meines Gatten vorzunehmen.

Diese Offenlegung betrifft folglich Erträge aus Kapitalvermögen, das sich in der Schweiz befindet. Für das gesamte Vermögen war er der alleinige Verfügungsberechtigte. Die aus diesem Vermögen bisher erwirtschafteten Gewinne (Erträge aus Veräußerungsgeschäften von Kapitalanteilen sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen) sind bisher in Österreich unberücksichtigt geblieben. Das soll nunmehr vollständig nachgeholt werden.

Das Schweizer Wertpapierkonto bei der C\*\*\*\*\* AG wurden mit Barvermögen von rd. CHF 1.000.000,00 ausgestattet, bei dem es sich einerseits um Geschäftsführerbezüge sowie Gewinnausschüttungen der Versicherungsbüro Dr. I\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* Gesellschaft m.b.H. bis 2002 (Verkauf) und andererseits um Vermögen, welches er durch die Erbschaft von Dr. I\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* (Vater), verstorben 19\*\*, erhalten hat, handelte. Diese Gelder wurden ordnungsgemäß in Österreich versteuert, mein Gatte hat sie zur Erzielung von Kapitalerträgen verwendet. Im Jahr 2006 wurde das Wertpapierdepot von der C\*\*\*\*\* AG auf die B\*\*\*\*\* AG übertragen.

## 2.

### Betragsmäßige Auswirkungen

Die Anlage./A zeigt eine Zusammenstellung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2003 bis 2009. Des Weiteren ist die jährliche anrechenbare ausländische Quellensteuer angeführt.

Bei den Kapitaleinkünften wurden die folgenden Erträge detailliert aufgelistet:

- Dividenden
- Bankzinsen
- ausschüttungsgleiche Erträge

Des Weiteren wurden folgende sonstige Einkünfte angeführt:

- Optionsprämien
- Spekulationsgewinne
- Währungsgewinne

## 3.

### Zeitlicher Rahmen

### 3.1.

#### *Abgabenrechtliche Verjährung*

*Abgabenrechtlich beträgt die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre (§ 207 Abs 2 BAO). Bei zweckorientierten Amtshandlungen (§ 209 Abs 1 BAO) verlängert sich der Zeitraum um ein weiteres Jahr. Die Verjährung beginnt gem § 208 Abs 1 BAO in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.*

*Gem § 207 Abs 2 BAO idF BBKG 2010, BGBl I 2010/105 wurde die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben auf zehn Jahre und somit auf die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO ausgedehnt. Diese Verlängerung der Verjährungsfrist ist gem § 323 Abs 27 BAO idF BBKG 2010, BGBl I 2010/ 105 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist.*

*Da mein Gatte keine Beratung in Bezug auf seine Auslandsveranlagung in Anspruch genommen hat, hatte er nicht das für eine Hinterziehung (§ 33 FinStrG) nötige Wissen über das österreichische Steuerrecht. Er hätte - im Nachhinein betrachtet - vielleicht mehr Augenmerk darauf richten sollen. Doch reicht ein bloßes „Wissen-müssen“ oder „Rechnen-können“ für einen Hinterziehungsvorsatz bei weitem nicht aus (zB OGH 9.10.1970, 12 Os 150/70 EvBl 1971, 144; VwGH 27.2.1997, 95/16/0275, ÖStZB 1997, 638; 30.3.2000, 98/16/0131). Wer ein Risiko nicht erkennt oder nicht richtig einschätzt, sondern leichtfertig auf den Nichteintritt des Erfolges vertraut, handelt bewusst fahrlässig (Dorazil/Harbich, FinStrG31, E 8 zu § 8). Bloße Unbedachtsamkeit oder Leichtsinn reichen selbst für die Annahme eines bedingten Vorsatzes nicht aus.*

*Daraus folgt für den konkreten Fall: Bei Fahrlässigkeit beträgt der abgabenrechtlich relevante Zeitraum „5+1“ Jahre. Folglich endet er mit dem Veranlagungsjahr 2006. Bei vorsätzlicher Begehung würde er sich bis zum Veranlagungsjahr 2003 verlängern. Für die Einkommensteuer bis 2002 ist auch für den Fall der vorsätzlichen Begehung aus abgabenrechtlicher Sicht bereits Festsetzungsverjährung eingetreten, da betreffend die Veranlagung 2002 meines Gatten keine Amtshandlungen vorgenommen wurden, die die Festsetzungsverjährung gem § 209 Abs 1 jeweils um ein Jahr verlängert hätten.*

### 3.2.

#### *Finanzstrafrechtliche Verjährung*

*Bei der Verjährung der Strafbarkeit (§ 31 FinStrG) ist in praktischer Hinsicht vorrangig die Zuständigkeitsfrage abzuklären. Eine Zuständigkeit des Gerichts ist gem § 53 Abs 1 FinStrG bei vorsätzlichen Vergehen und beim Überschreiten des strafbestimmenden Wertbetrages von EUR 100.000,00 gegeben. Da in Fall meines Gatten kein Vorsatz für eine Steuerverkürzung gegeben war und des Weiteren der verkürzte Betrag unter dem für die gerichtliche Zuständigkeit maßgeblichen Wert von EUR 100.000,00 liegt, ist keine gerichtliche Zuständigkeit sondern eine verwaltungsbehördliche Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde gegeben.*

*Aufgrund der im verwaltungsbehördlichen Verfahren vorgesehenen absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren erstreckt sich meine Offenlegung nach § 29 FinStrG zurück bis zum Veranlagungsjahr 2002.*

4.

*Steuerliche Beurteilung*

*Auf dem in der Schweiz gehaltenen Wertpapierdepot wurden in den einzelnen Jahren Kapitalerträge erzielt, es wurden allerdings bis einschließlich 2009 keine Steuererklärungen abgegeben, die diese Erträge beinhalten hätten. Die Einkommensteuererklärungen für 2010 sowie 2011 werden bereits die zu versteuernden Kapital- sowie Spekulationseinkünfte enthalten. Die Höhe der in den Vorjahren nicht deklarierten Einkünfte ergibt sich aus der Anlage .A/ sowie im Detail Anlage .B/2002 bis einschließlich Anlage .B/2009 zu diesem Schreiben.*

*Für sogenannte „schwarze“ Investmentfonds, für die zum heutigen Zeitpunkt noch keine Unterlagen bzw. Berechnungen über die exakten steuerpflichtigen Erträge in Österreich vorliegen, wurden die Erträge dieser Fonds aus Sicherheitsgründen pauschal gem. § 42 Abs 2 InvFG 1993 ermittelt (Anlage .B/2002 bis 2009).*

*Ich beantrage die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 25% gemäß § 37 Abs 8 EStG bzw. Rz 7377 i ff EStR 2000 (Sondereinkommensteuer, „Quasi-KEST“) auf die Kapitaleinkünfte meines Mannes. Zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes verweise ich auch auf die Ergänzende Information zur Besteuerung ausländischer Kapitalerträge vor dem 1.4.2003 des BMF vom 30.9.2004 (01 0203/29-IV/6/04).*

*Die Entrichtung der sich ergebenden Abgabennachforderung aus der Einkommensteuer für die Jahre 2006 — 2009 auf das Abgabenkonto meines Gatten habe ich bereits veranlasst.*

5.

*Finanzstrafrecht*

*Diese Offenlegung gilt als Selbstanzeige (§ 29 FinStrG). Die Bezeichnung als Selbstanzeige ist nicht unbedingt erforderlich (FAB zur FinStrG Nov 1975, 1548 BlgNR XIII. GP 3). Diese Selbstanzeige gilt für mich und für meinen steuerlichen Vertreter (Herrn Dr. A\*\*\*\* B\*\*\*\*, CD Wirtschaftsprüfungs GmbH), der über das Wertpapierdepot in der Schweiz erst im Oktober dieses Jahres Kenntnis erlangte.*

*W\*\*\*,*

*R\*\*\*\* F\*\*\*\**

Angeschlossen waren der Selbstanzeige die im Text erwähnten Beilagen.

Das Finanzamt 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf als gemäß § 4 Abs 1 AVOG 2010 – DV (in der ab 1.7.2013 geltenden Fassung - BGBl II 110/2013) sachlich und örtlich zuständiges Finanzamt führte in weiterer Folge eine Außenprüfung durch. Am Beiblatt zum Prüfungsauftrag wurde vermerkt, dass die Prüfung am 15.7.2013 begonnen hatte.

Nach Prüfungsabschluss verfasste die Prüferin einen mit 1.8.2013 datierten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung. Prüfungszeitraum hinsichtlich der Einkommensteuer waren die Jahre 2003-2011. In der steuerlichen Feststellung hielt die Prüferin fest, dass auf Grund der Selbstanzeige bislang nicht erfasste Einkünfte aus Kapitalvermögen (erzielt mit Erträgen aus einem schweizer Wertpapierdepot) zu versteuern sind. Darüber hinaus merkte sie an, dass abweichend vom Begehren lt. Selbstanzeige auch die Jahre 2003 bis 2005 wieder aufgenommen werden würden und die entsprechende Begründung dem Bericht zu entnehmen sei.

Als Adressat des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung ist genannt:

*Verl n F\*\*\*\*\* Dr W\*\*\*\*\**

*Z.Hd. CD Wirtschaftspr. GmbH*

*R\*strasse0*

*10\*\* W\*\*\**

Mit Erledigungen vom 2.8.2013 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2003-2005 und erließ auch neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003-2005, in denen es das Ergebnis der Außenprüfung umsetzte. Der Adressat dieser Erledigungen entspricht dem Adressat des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung.

Mit Schreiben vom 5.9.2013 erhob die „Verlassenschaft nach Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*“, vertreten durch CD Wirtschaftsprüfung GmbH das Rechtsmittel der Berufung, beantragte die Aussetzung der Einhebung der strittigen Einkommensteuer und Anspruchszinsen und beendete das Schreiben folgendermaßen:

*Mit freundlichen Grüßen*

*Verlassenschaft nach Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\**

*R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\**

Mit Schreiben vom 23.9.2013 übermittelte die steuerliche Vertretung den Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichts Innere Stadt Wien vom 21.6.2013 an das Finanzamt. Dieser Einantwortungsbeschluss trägt einen Eingangsstempel vom Juni 2013 eines „DR. IB\*\*\*\*\*“. Auszugsweise lautet der Beschluss:

*Die Verlassenschaft wird den nachgenannten Erben, die ohne der Rechtswohltat des Inventars auf Grund des Gesetzes je die unbedingten Erbantrittserklärungen abgegeben haben eingewantwortet und zwar:*

- *zu einem Drittel der erbl. Gattin R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* , geb. \*\*. \*\*.1944, \*\*\*\* W\*\*\*, D\*\*\*\*\*1 \*\*4, sowie zu je einem Sechstel des Nachlasses den erbl. Kindern*
- *Mag. D\*\*\*\*\* IB\*\*\*\*\* , geb. \*\*. \*\*.1969, 1\*\*0 W\*\*\*, M\*gasse,*
- *J\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* , geb. \*\*. \*\*.1972, \*\*\*\* W\*\*\*, I\*gasse,*
- *E\*\*\*\*\* S\*\*\*\*\* , geb. \*\*. \*\*.1977, D-10\*\*\* B\*\*\*, S\*gasse, und*

- *Al\*\*\*\* Sf\*\*\*\*, geb. \*\*. \*\*.1967, 6\*\*\* K\*\*\*, R\*gasse.*

In weiterer Folge erließ das Finanzamt einen mit 9. Oktober 2013 datierten, hier nicht verfahrensgegenständlichen Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 5.9.2013 erledigt wurde. Adressiert war der Bescheid, der sodann in Rechtskraft erwuchs, wie folgt:

*R\*\*\*\* F\*\*\*\*, Mag. D\*\*\*\* IB\*\*\*\*, E\*\*\*\* S\*\*\*\*, Al\*\*\*\* Sf\*\*\*\* als Erben nach Dr. W\*\*\*\* F\*\*\*\**

*z.Hd. CD WP GmbH*

*R\*strasse3*

*10\*\* W\*\*\**

Begründend wurde ausgeführt, dass die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig war:

*Dr. W\*\*\*\* F\*\*\*\* ist am \*\*. \*\*.2012 verstorben. Mit Beschluss vom 21.6.2013 wurde die Verlassenschaft den erbserklärten Erben (R\*\*\*\* F\*\*\*\*, Mag. D\*\*\*\* IB\*\*\*\*, J\*\*\*\* F\*\*\*\*, E\*\*\*\* S\*\*\*\*, Al\*\*\*\* Sf\*\*\*\*) eingewantwortet und der Beschluss zugestellt. Die sämtliche angefochtene Bescheide wurden am 2.8.2013 erlassen. Der Bescheidadressat lautete jeweils „Verlassenschaft nach F\*\*\*\* Dr. W\*\*\*\*“.*

*Gem. § 93 Abs. 2 BAO hat ein Bescheid im Spruch die Person (Personenvereinigung) zu benennen, an den er ergeht.*

*Ist der Abgabepflichtige verstorben, ist bis zur Einantwortung der Erbschaft die Verlassenschaft Bescheidadressat für jene Abgaben, die den Erblasser vor seinem Tod betreffen. Die Verlassenschaft als solche gilt als juristische Person und damit grundsätzlich als selbstständiges Steuersubjekt. Sie existiert nur bis zur Einantwortung an die Erben. Mit Einantwortung treten Erben rückwirkend auf den Todestag als Gesamtrechtsnachfolger (§ 19 Abs. 1 BAO) in die von der Verlassenschaft fortgeführte Rechtsposition des Erblassers ein. Ob eine Verlassenschaft (noch) parteifähig ist, hängt also davon ab, ob die Einantwortungsurkunde den ausgewiesenen Erben rechtswirksam zugestellt und in Rechtskraft erwachsen ist. Ab diesem Zeitpunkt verliert die "Verlassenschaft nach ..." ihre Parteifähigkeit und reicht auch eine Adressierung "An die Erben (oder Erbengemeinschaft) nach ...", somit ohne Angaben der Namen der Erben, nicht aus (VwGH 24.02.2005, 2001/15/0160; UFS 17.10.2007, RV/1524-W/07).*

*Da die Erledigungen vom 2.8.2013 als Bescheidadressat die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existierende Verlassenschaft benennt können sie keine Rechtskraft entfalten und stellen keine bescheidmäßigen Erledigungen dar. Da jedoch nur gegen Bescheide das Rechtsmittel der Berufung zulässig ist, hatte gegenständliche Zurückweisung zu erfolgen.*

## Angefochtene Erledigungen

Im Oktober 2013 wurden die Grunddaten im EDV-System der Finanzverwaltung zur Steuernummer 8\*\*/1\*\*\* durch Bedienstete des Finanzamtes 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf geändert. Die Bezeichnung „Verl n F\*\*\*\*\* Dr W\*\*\*\*\*“ wurde durch die Bezeichnung „F\*\*\*\*\* R\*\*\*\*\* u Miterben n F\*\*\*\*\* Wo“ ersetzt.

Schließlich erließ das Finanzamt 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf mit Datum 16.10.2013 die angefochtenen vermeintlichen Wiederaufnahmebescheide, Einkommensteuerbescheide und Anspruchszinsenbescheide. Die Zustellung dieser Dokumente erfolgte am Postweg. Als Adressat der Erledigungen findet sich auf allen Schriftstücken folgender Wortlaut:

*F\*\*\*\*\* R\*\*\*\*\* u Miterben n F\*\*\*\*\* Wo  
z.H. CD Wirtschaftspr. GmbH  
R\*strasse0  
10\*\* W\*\*\**

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Bericht zu entnehmen sind, verwiesen. Sowohl die Niederschrift vom 25.7.2013 als auch der Bericht vom 1.8.2013 ist gerichtet an:

*Verl n F\*\*\*\*\* Dr W\*\*\*\*\*  
Z.Hd. CD Wirtschaftspr. GmbH  
R\*strasse0  
10\*\* W\*\*\**

Mit Schreiben vom 7.11.2013 wurde das Rechtsmittel der Berufung gegen die Erledigungen vom 16.10.2013 erhoben, wobei als Einschreiter exakt jene vier Erbinnen angeführt sind, an die der Zurückweisungsbescheid vom 9.10.2013 gerichtet war. Der erblasserische Sohn, Herr J\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*, ist hingegen nicht angeführt. Inhaltlich gleicht diese Berufung dem Schriftsatz vom 5.9.2013 und lautet:

*An das  
Finanzamt Wien 3/6/7/11/15  
Schwechat Gerasdorf  
Marxergasse 4  
1030 Wien*

*R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*, Mag. D\*\*\*\*\* IB\*\*\*\*\*, E\*\*\*\*\* S\*\*\*\*\*,  
Al\*\*\*\*\* Sf\*\*\*\*\* als Erben nach Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*.*

*St.Nr.: 8\*\*/1\*\*\**

*vertreten durch: CD Wirtschaftsprüfungs GmbH*



1010 Wien, R\*strasse

Tel +43 1\*\*\* + DW,

Fax +43 2\*\*\* + DW

WT-Code 90\*\*\*

Vollmacht erteilt.

Bescheide ü ber die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003- 2005, jeweils vom 16. Oktober 2013 - Beru fun g

Einkommensteuerbescheide 2003-2005, jeweils vom 16. Oktober 2013 - Beru fun g

Bescheide ü ber die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003-2005, jeweils vom 16. Oktober 2013 - Berufung

Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem äß § 212a BAO

Sehr geehrte Damen und Herren!

Innerhalb offener Frist erheben wir das Rechtsmittel der

Berufung

gegen die Wiederaufnahmebescheide 2003 bis 2005 vom 16.10.2013 und in weiterer Folge gegen die neu ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 sowie die Bescheide ü ber die Festsetzung von Anspruchszinsen f ü r die Jahre 2003 bis 2005, jeweils vom 16.10.2013.

Mit der Offenlegung gem äß § 29 FinStrG vom 27.12.2013 hat Frau R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* im Sinne ihres am \*\*.\*\*.2012 unerwartet verstorbenen Gatten sein ausländisches Wertpapierdepot bei der B\*\*\*\*\* AG in der Schweiz sowie die damit zusammenhängenden - bis dahin nicht versteuerten - Kapitaleinkünfte angezeigt.

Wie in dieser Offenlegung erw ä hnt, hat sich ihr Gatte erst im Oktober 2012 in dieser Angele genheit an die CD Wirtscha fi spr ü fungs GmbH gewandt. Bis zu diesem Zeitpunkt hat er sich steuerlich diesbez ü glich in Ö sterreich leider nie beraten lassen. Auf Anraten seiner steuerlichen Vertretung hat Frau F\*\*\*\*\* die Offenlegung in seinem Sinne vorgenommen.

Die Nichtdeklaration des ausl ä ndischen Kapitalverm ö gens in der Steuererkl ä rung kann nur darauf zur ü ckzu fü hren sein, dass sich Herr Dr. F\*\*\*\*\* trotz seines stets gewissenhaften Tuns der Notwendigkeit einer Besteuerung in Ö sterreich nicht bewusst war. Dass diese Kapitalertr ä ge auch nach ö sterreichischem Recht der Einkommensteuer unterliegen, hat sich erst im Zuge der durchgef ü hrten Untersuchungen herausgestellt. Die Offenlegung des Kapitalverm ö gens wurde durch Herrn Dr. F\*\*\*\*\* unverz ü glich veranlasst.

Die Wiederaufnahme der bereits verj ä hrten Einkommensteuer gem äß § 303 Abs 4 BAO f ü r die Jahre 2003 bis 2005 wurde mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbeh ö rdlichen Pr ü fung mit der verl ä

ngerten Verj ä hrungsfrist nach § 207 Abs 2 BAO f ü r hinterzogene Abga ben begr ü ndet, da gem äß den Ausf ü hrungen in der Niederschrift allein der Umstand, dass die ausl ä ndischen Kapitalertr ä ge durch Herrn Dr. F\*\*\*\*\* nicht deklariert wurden, ein bedingter Vorsatz durch unvollst ä ndige Angaben anzunehmen sei und dadurch die Abgabe als hinterzo gen anzusehen sind.

Dazu m ö chten wir Folgendes ausf ü hren:

Da sich Herr Dr. F\*\*\*\*\* um s ä mtliche fi nanzielle sowie steuerliche Angelegenheiten stets mit gr öß ter Sorgfalt gek ü mmert hat und wie auch in der Niederschrift ü ber die abgabenbeh ö rdliche Pr ü fung angemerkt wurde, selbst ausl ä ndische Kapitaleink ü nfte in wesentlich geringerem Umfang deklariert hat, kann man nur annehmen, dass er es hinsichtlich seiner Veranlagung bei der B\*\*\*\*\* AG garnicht in Erw ä gung gezogen hat, dass diese Ertr ä ge m ö glicherweise in Ö sterreich der Besteuerung unterliegen k ö nnten.

Auch ö sterreichische Kapitalertr ä ge sind durch die Kapitalertragsteuer typischerweise nicht in die Steuererkl ä rung aufzunehmen, sodass es f ü r ihn wohl nicht ungew ö hnlich schien, dass die Eink ü nfte aus dem Schweizer Depot, ebenfalls nicht in die Steuererkl ä rung aufzunehmen seien.

Er h ä tte - im Nachhinein betrachtet - vielleicht mehr Augenmerk darauf richten sollen, jedoch hat er sich stets bem ü ht, seinen steuerlichen Verp fl ichtungen als verantwortungsbewusster B ü rger nachzukommen.

Dass er dem Rechtsirrtum ( § 9 FinStrG), die ausl ä ndischen Kapitalertr ä ge seien bereits ordnungsgem äß versteuert und erforderten keine weitere Besteuerung in Ö sterreich, unterlag, kann aber nicht dazu führen, dass ihm ein Vorsatz im Hinblick auf eine Abgabenhinterziehung anzulasten ist. Auch reicht ein blo ß es „Wissen-m ü ssen“ oder „Rechnen-k ö nnen“ f ü r einen Hinterziehungsvorsatz bei weitem nicht aus (zB OGH 9.10.1970, 12 Os 150/70 EvBl.1971, 144; VwGH 27.2.1997, 95/16/0275, Ö StZB 1997, 638; 30.3.2000, 98/16/0131). Denn wer ein Risiko nicht erkennt oder nicht richtig einsch ä tzt, sondern leichtfertig auf den Nichteintritt des Erfolges vertraut, handelt blo ß bewusst fahrl ä ssig (Dorazil/Harbach, FinStrG, E13 zu § 8). Blo ß e Unbedachtsamkeit oder Leichtsinn reichen aber f ü r die Annahme eines beding ten Vorsatzes nicht aus.

Ihm ist f ü r die unterlassene Aufnahme der Schweizer Kapitaleink ü nfte in die Steuererkl ä rung zwar m ö glicherweise Fahrl ä ssigkeit anzulasten, aber sicherlich kein Vorsatz. Die Beweislast f ü r die Annahme von vors ä tzlichem Verhalten tr ä gt die Beh ö rde, die den Vorsatz ausreichend begr ü ndet festzustellen hat (vgl. Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht<sup>3</sup>, Rz 184). Die in der Niederschri ft ü ber die abgeschlossene abgabenbeh ö rdliche Pr ü fung angef ü hrten Umst ä nde verm ö gen keinen ausreichenden Nachweis dar ü ber zu erbringen, dass Herr Dr. F\*\*\*\*\* vors ä tzlich Abgaben hinterzogen hat. Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung wurde daher nicht verwirklicht, weshalb

wiederum die allgemeine Verjährungsfrist von 5 Jahren gemäß § 207 Abs 2 BAO zur Anwendung kommt. Aus diesem Grund ist im Jahr 2012 eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2003 bis 2005 nicht mehr zulässig.

Wir stellen daher den

#### Antrag

auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide für 2003 bis 2005 und in weiterer Folge auf Aufhebung der neu ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 sowie der Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2005.

Gleichzeitig beantragen wir gemäß § 212a BAO die Einhebung der strittigen Einkommensteuer und Anspruchszinsen bis zur Entscheidung über die gegenständliche Berufung auszusetzen.

Die zur Aussetzung beantragten Abgaben in Gesamthöhe von EUR 32.520,22 setzen sich wie folgt zusammen:

Einkommensteuer 2003	EUR	5.255,04
Anspruchszinsen 2003	EUR	771,86
Einkommensteuer 2004	EUR	7.881,41
Anspruchszinsen 2004	EUR	1.258,85
Einkommensteuer 2005	EUR	14.971,72
Anspruchszinsen 2005	EUR	2.381,34

Die Einbringlichkeit der Abgaben ist nicht gefährdet.

In Erwartung einer positiven Erledigung verbleiben wir

mit freundlichen Grüßen

R\*\*\*\* F\*\*\*\*, Mag. D\*\*\*\* IB\*\*\*\*, E\*\*\*\* S\*\*\*\*,  
AI\*\*\*\* Sf\*\*\*\* als Erben nach Dr. W\*\*\*\* F\*\*\*\*

#### Beschwerdevorentscheidungen

Einkommensteuer:

Mit Erledigungen vom 13.1.2014 sollten die Berufungen durch die belangte Behörde als unbegründet abgewiesen werden. Hinsichtlich der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003-2005 vom 16.10.2013 wurden die Beschwerdevorentscheidungen automationsunterstützt über die EDV-Anlage der Finanzverwaltung erstellt, vom Rechenzentrum gedruckt und per Post mittels

Rückscheinbrief am 15.1.2014 zugestellt. Diese Erledigungen weisen im Adressfeld folgenden Empfänger auf:

*F\*\*\*\*\* R\*\*\*\*\* u Miterben n F\*\*\*\*\* Wo  
z.H. CD Wirtschaftspr. GmbH  
R\*strasse0  
10\*\* W\*\*\**

Die dazu ergangene zusätzliche Begründung weist hingegen nachstehenden erweiterten Adressatenkreis auf:

*R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* , Mag. D\*\*\*\*\* IB\*\*\*\*\* , E\*\*\*\*\*  
S\*\*\*\*\* , AI\*\*\*\*\* Sf\*\*\*\*\* als  
Erben nach Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*  
z. H. CD WP GmbH  
R\*strasse2  
10\*\* W\*\*\**

Wiederaufnahme / Anspruchszinsen:

Die Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003-2005, die ebenfalls mit 13.1.2014 datiert sind und am 21.1.2014 zugestellt wurde, sowie die Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Anspruchszinsen, die genauso mit 13.1.2014 datiert sind und am 17.1.2014 zugestellt wurden, weisen ebenfalls folgenden - erweiterten - Adressatenkreis auf:

*R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* , Mag. D\*\*\*\*\* IB\*\*\*\*\* , E\*\*\*\*\*  
S\*\*\*\*\* , AI\*\*\*\*\* Sf\*\*\*\*\* als Erben  
n. Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*  
z. Hd. Fa.  
CD WP GmbH  
R\*strasse3  
10\*\* W\*\*\**

Dazu passend lautet der Spruch der Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Wiederaufnahmen der Verfahren und der Anspruchszinsen auszugsweise:

*Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 07.11.2013 von R\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* , Mag. D\*\*\*\*\* IB\*\*\*\*\* , E\*\*\*\*\* S\*\*\*\*\* , AI\*\*\*\*\* Sf\*\*\*\*\* als Erben n. Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* , D\*\*\*\*\*1 \*\* , \*\*\*\* W\*\*\* , vertreten durch Frau CD WP GmbH, R\*strasse3, 10\*\* W\*\*\* , gegen [...].*

In der Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide heißt es (auszugsweise):

*Der Verstorbene, Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* wurde in den strittigen Jahren mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, mit sonstigen Einkünften und 2003 mit geringen Kapitaleinkünften aus Deutschland erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.*

[...]

*Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden für die Jahre 2003 bis 2009 die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Mit diesen wurden die ausländischen Kapitalerträge (lt. Selbstanzeige) der Besteuerung unterzogen.*

[...]

*Die strittigen Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sind gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden. Die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren war zum Zeitpunkt der Erlassung der strittigen Wiederaufnahme- und Sachbescheide bereits abgelaufen.*

*Lediglich im Falle des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben wäre die Erlassung der angefochtenen Bescheide entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen innerhalb der Verjährungsfristen erfolgt.*

*Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958, zu beurteilen (vgl. VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).*

*Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.*

*Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*

*Dem Täter wird gemäß § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein endschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihm das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.*

*Wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine*

*Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht.*

*Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.6.1992, 92/14/0036). Dabei genügt es - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).*

*In der Berufung wird zunächst eingewendet, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nicht begründet habe, warum von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen wäre. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass seitens einer Erbin (Witwe) selbst dem Finanzamt gegenüber in der Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG vom 27.12.2012 die Verfehlung dargelegt wurde und das Finanzamt daher zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen **objektiven** Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen konnte.*

*Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Berufungsfall jedenfalls erfüllt. Die Bw. hat unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.*

*Betreffend das Vorliegen des **subjektiven** strafrechtlichen Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung wurde im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 1.8.2013 ausdrücklich festgehalten, aus welchen Gründen nach Ansicht des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 den Tatbestand der vorsätzlichen Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer für die Jahre ab 2003 bewirkt wurde.*

*Entgegen den Berufungsausführungen wurde daher die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz, vom ausreichend begründet.*

*Im Betriebsprüfungsbericht wurde die vorsätzliche Abgabenhinterziehung damit dargelegt, dass der verstorbene Dr. F\*\*\*\*\* aufgrund der Erklärung wesentlich geringerer ausländischer Kapitaleinkünfte a.) prinzipiell von der Steuerbarkeit ausländischer Kapitaleinkünfte in Österreich wusste, b.) es nicht vorstellbar sei, dass er die nicht unerheblichen schweizer Kapitaleinkünfte mit seinem damaligen steuerlichen Vertreter*

besprochen hätte, und c.) dass aufgrund des großen medialen Echos des EuGH-Urteiles Lenz im Jahr 2004 davon auszugehen sei, dass die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge im Inland der Öffentlichkeit bekannt gewesen sei.

Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird.

Der verstorbene Dr. F\*\*\*\*\* handelte hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländischen Einkünfte mindestens mit Eventualvorsatz. Es ist davon auszugehen, dass er wusste, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht vollständig angegeben waren und dass sie es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Dr. F\*\*\*\*\* hat mit der Einkommensteuererklärung 2003 erklärt, dass Kapitaleinkünfte noch nicht bekannt gegeben werden können. Mit berichtigter Einkommensteuererklärung 2003 wurden € 911,93 an ausländischen Kapitalerträgen und € 125,28 an ausländischer Quellensteuer nachgemeldet. Die berichtigte Einkommensteuererklärung wurde durch die seinerzeitige steuerliche Vertretung der Abgabenbehörde übermittelt.

Dass Dr. F\*\*\*\*\* gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, dass € 911,93 unter Anrechnung von ausländischer Quellensteuer in Österreich zu versteuern sind und im selben Jahr der wesentlich höhere Betrag an ausländischen Kapitaleinkünften von € 21.932,06 nicht ist realitätsfremd. Es ist nicht vorstellbar, dass Dr. F\*\*\*\*\* hinsichtlich der schweizer Kapitaleinkünfte einem Rechtsirrtum unterlegen sein soll, wenn er für andere ausländische Kapitaleinkünfte die Steuerpflicht erkannte.

Der Einwand Dr. F\*\*\*\*\* könnte davon ausgegangen sein, da in Österreich Kapitaleinkünfte zumeist aufgrund des Abzuges der Kapitalertragsteuer nicht in der Steuererklärung aufzunehmen wären, weshalb ein den Vorsatz ausschließender Rechtsirrtum vorliegen würde, stellt daher eine reine Schutzbehauptung dar, zumal es an Dr. F\*\*\*\*\* bzw. seiner steuerlichen Vertretung gelegen wäre, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar ist ein Irrtum, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte (vgl. VwGH 26.11.1998, 98/16/0199). Der eingewandte entschuldbare Rechtsirrtum liegt daher auch deswegen nicht vor, weil Dr. F\*\*\*\*\* bei Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärungen einholen hätte müssen, zumal ihm grundsätzlich die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte bekannt war.

Allein aus dem Umstand, dass diese Kapitalerträge von ihm gar nicht deklariert wurden ist bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben anzunehmen. Vorsätzlich

*handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er den Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat.*

Die Begründung zu den abweisenden Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2003-2005 sowie der Festsetzung von Anspruchszinsen ist im Wesentlichen ident mit der Begründung der Beschwerdeentscheidung betreffend der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide.

## **Vorlageantrag**

Mit Schreiben vom 17.2.2014 wurde eine Fristerstreckung zur Einreichung eines Vorlageantrages bis Ende Februar 2014 gestellt. Im sodann am nächsten Tag eingebrachten Vorlageantrag wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt sowie eine hier nicht verfahrensgegenständliche Beschwerde betreffend Aussetzungszinsen eingebracht. Darüber hinaus wurde im Vorlageantrag um die Durchführung eines Erörterungstermins ersucht und der Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass die Ansicht vertreten werde, dass die zehnjährige Verjährungsfrist aufgrund hinterzogener Abgaben sehr wohl zur Anwendung komme. Verweisen wurde einerseits auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung als auch auf eine Entscheidung des UFS vom 11.10.2012, GZ RV/1451-W/11.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Am \*\*.2012 ist der Erblasser, Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*, verstorben. Am 9.1.2013 langte in der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien eine Offenlegung nach § 29 FinStrG ein, in der beschrieben wurde, dass der Verstorbene über ein Wertpapierdepot in der Schweiz verfügte, jedoch die Erträge aus diesem Depot nicht in die österreichischen Steuererklärungen aufnahm und es dadurch zu einer Verkürzung von Einkommensteuern kam. Das Finanzamt führte eine Außenprüfung durch, die im August 2013 abgeschlossen wurde. Zwischen dem Finanzamt und den Erben besteht Streit darüber, ob für die Jahre



2003-2005 bereits Verjährung eingetreten ist oder ob die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung gelangt.

Aus dem Einantwortungsbeschluss vom 21.6.2013 geht hervor, dass die Verlassenschaft nach Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* insgesamt fünf Erben eingantwortet wurde, die alle eine unbedingte Erbserklärung abgegeben haben. Am 26.7.2013 wurde die Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses durch das Bezirksgericht Innere Stadt Wien bestätigt. Erst im September 2013 wurde die belangte Behörde über die Existenz dieses Einantwortungsbeschlusses, welcher den Erben bereits seit Juni 2013 bekannt war, in Kenntnis gesetzt.

Die mit Rechtsmittel bekämpften, verfahrensgegenständlichen, Erledigungen des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 16.10.2013, die als

- ) Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2003-2005,
- ) Einkommensteuerbescheide 2003-2005 sowie
- ) Anspruchszinsenbescheide 2003-2005

in Existenz treten sollten, weisen alle als Adressaten im Adressfeld aus: „F\*\*\*\*\* R\*\*\*\*\* u Miterben n F\*\*\*\*\* Wo“. Als Steuernummer ist auf den Erledigungen die Steuernummer des am \*\*.\*\*.2012 verstorbenen Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* angeführt.

Weder in der Niederschrift noch im Bericht über die Außenprüfung, auf die in den als Wiederaufnahme intendierten Erledigungen verwiesen wurde, werden die Erben namentlich genannt, zumal im Zeitpunkt der Erstellung der Niederschrift und des Berichts die belangte Behörde noch keine Kenntnis von der Einantwortung der Verlassenschaft hatte.

Erst in den Beschwerdeentscheidungen vom 13.1.2014, die händisch und somit nicht automationsunterstützt erstellt wurden, findet sich im Adressfeld und im Spruch der Erledigung die Nennung jener vier Miterbinnen, die auch in der Berufung als Berufungswerberinnen genannt sind.

## **Beweiswürdigung**

Die Feststellungen zur Adressierung der Erledigungen des Finanzamtes vom 16.10.2013 ergeben sich aus dem vorgelegten Akteninhalt. Eine Kopie des Einantwortungsbeschlusses findet sich im elektronisch verfügbaren Finanzamtsakt, in den Einsicht genommen wurde. Bei einem Einantwortungsbeschluss des zuständigen Bezirksgerichtes handelt es sich um eine öffentliche Urkunde. Auch wenn der Einantwortungsbeschluss nur in eingescannter Kopie vorliegt, besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel an der Richtigkeit des Inhaltes, zumal auch die belangte Behörde auf Grund dieses Einantwortungsbeschlusses die angefochtenen Erledigungen erst erlassen hatte.

## Rechtsgrundlagen

§ 6 BAO lautet:

### B. Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge.

§ 6. (1) Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB.).

(2) Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, sind ebenfalls Gesamtschuldner; dies gilt insbesondere auch für die Gesellschafter (Mitglieder) einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als solche abgabepflichtig ist.

§ 19 BAO lautet:

§ 19 (1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hierdurch keine Änderung ein.

§ 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.

§ 260 BAO lautet:

#### 7. Zur Zurückweisung der Beschwerde

§ 260. (1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

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

(2) Eine Bescheidbeschwerde darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde.

§ 269 BAO lautet:

#### 14. Ermittlungen

§ 269. (1) Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Dies gilt nicht für:

- a) § 245 Abs. 3 (Verlängerung der Beschwerdefrist),
- b) §§ 262 und 263 (Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung),
- c) §§ 278 Abs. 3 und 279 Abs. 3 (Bindung an die für den aufhebenden Beschluss bzw. für das Erkenntnis maßgebliche Rechtsanschauung).

(2) Die Verwaltungsgerichte können das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergäßen lassen.

(3) Der Einzelrichter bzw. der Berichterstatler kann die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Über das Ergebnis ist eine Niederschrift anzufertigen.

§ 274 BAO lautet:

§ 274. (1) Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

- 1. wenn es beantragt wird
- a) in der Beschwerde,

- b) im Vorlageantrag (§ 264),
- c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder
- d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

(2) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, so hat eine mündliche Verhandlung weiters stattzufinden,

- 1. wenn es der Senatsvorsitzende für erforderlich hält oder
- 2. wenn es der Senat auf Antrag eines Mitglieds beschließt.

(3) Der Senat kann ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde

- 1. als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260),
- 2. als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist oder
- 3. wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

(4) Der Senatsvorsitzende hat den Ort und den Zeitpunkt der Verhandlung zu bestimmen. Hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

(5) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach Abs. 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs. 3 und 4 sowie § 273 Abs. 1, § 275 und § 277 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden; hierbei sind die Obliegenheiten und Befugnisse des Senatsvorsitzenden dem Einzelrichter auferlegt bzw. eingeräumt.

## **Rechtliche Erwägungen**

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes; § 2 Zivilprozessordnung ist sinngemäß anzuwenden.

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).

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, gesetzmäßig bezeichnet wird/werden. Die mit der Personenumschreibung 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, 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*, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 6).

Wenn sich die Behörde bloß in der Bezeichnung des Adressaten vergreift, aber aus der Erledigung insgesamt offenkundig ist, wer gemeint war, schadet die fehlerhafte Bezeichnung nicht; in diesem Fall liegt ein berichtigungsfähiger Fehler vor, bei dem, solange eine Berichtigung nicht erfolgt ist, durch Auslegung des Bescheides zu klären ist, an wen er gerichtet ist. In einem Fall, in welchem unter Berücksichtigung der Rechtslage und der Begründung des Bescheides eindeutig und offenkundig bloß ein Fehler in der Bezeichnung des Bescheidadressaten, also ein Vergreifen im Ausdruck und damit eine gemäß § 293 Abs 1 BAO berichtigungsfähige (wenn auch allenfalls noch nicht bescheidmäßig berichtigte) Unrichtigkeit gegeben ist, kann nicht von einem (unzulässigen) Umdeuten, sondern von einem (zulässigen und gebotenen) "Deuten" des bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten gesprochen werden, bzw steht die Anführung eines unrichtigen Bescheidadressaten einer derartigen Deutung nicht entgegen (VwGH 28.6.2007, 2005/16/0187). § 293 BAO ermöglicht jedoch nicht, den Bescheidadressaten auszutauschen (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 293 Tz 3).

Zivilrechtlich ist die Erbengemeinschaft in § 550 ABGB geregelt. Sie entsteht bereits mit dem Tod des Erblassers. Mehrere Erben stehen in einer Rechtsgemeinschaft, die sich vor der Einantwortung auf das Erbrecht, danach auf die ererbten Rechte bezieht. Diese Rechtsgemeinschaft beruht auf dem Gesetz. Mit der Einantwortung werden die Erben Miteigentümer der körperlichen Nachlassgegenstände. Die Übergabe des Nachlasses in den rechtlichen Besitz erfolgt durch die gerichtliche Einantwortung (§ 797 ABGB). Mit ihr erwirbt der Erbe das Eigentum an der Erbschaft (§ 819 ABGB) und wird Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers (vgl VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0031). Die Gemeinschaft wird durch Erbteilung aufgehoben. Dies erfolgt durch ein Erbteilungsübereinkommen. Bei teilbaren Nachlassforderungen tritt die Aufhebung der Erbengemeinschaft ex lege ein. Bei Unteilbarkeit werden die Erben Gesamthandgläubiger (*Welser in Rummel/Lukas*, ABGB<sup>4</sup>, § 550 Tz 1 ff). § 820 ABGB regelt sodann die zivilrechtliche Haftung mehrerer Erben. Treten alle Erben die Erbschaft unbedingt an, haften die Erben (ab der Einantwortung) solidarisch (*Nemeth in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar<sup>4</sup>, § 820 ABGB Tz 2 mit Verweis auf § 891 ABGB).

Aus steuerlicher Sicht ist eine Erbengemeinschaft eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die bereits mit dem Tod des Erblassers entsteht (VwGH 20.12.2012, 2010/15/0029). Gemäß § 19 Abs 1 BAO gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die

Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Ob nun ein (Mit)Erbe für die Abgabenschulden des Rechtsvorgängers herangezogen werden kann, richtet sich somit nach zivilrechtlichen Vorschriften.

Die zivil- und mit ihr steuerrechtliche (§ 19 BAO) Gesamtrechtsnachfolge tritt somit ab Einantwortung (Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses) ein.

§ 19 Abs. 2 BAO enthält eine Vorschrift, wonach Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, ebenfalls – aus steuerrechtlicher Sicht – Gesamtschuldner sind, wobei dies insbesondere auch für nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) hinsichtlich jener Abgaben gilt, für die diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als solche abgabepflichtig ist. Von § 19 Abs. 2 BAO sind auch Erbengemeinschaften erfasst (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 6 Anm 12). Da ein Leistungsgebot, das sich gegen eine nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigung oder Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit richtet, im Wege eines Abgaben- oder Haftungsbescheides nicht durchsetzbar wäre, ist auf Grund des § 6 Abs 2 BAO dieses Leistungsgebot an die eine solche Personenvereinigung oder Personengemeinschaft bildenden Personen als Gesamtschuldner zu richten. Somit bildet die Abgabenfestsetzung gegenüber den Gesellschaftern hinsichtlich der Abgaben, bezüglich derer die Personenvereinigung selbst als solche materiell-rechtlich abgabepflichtig wäre, die Voraussetzung, um die Gesellschafter der nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft unmittelbar als Schuldner heranzuziehen (VwGH 13.5.2004, 2002/16/0192). Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit, zu denen die Erbengemeinschaft gehört sind selbst jedoch nicht Steuersubjekt der Einkommensteuer; die von ihnen erzielten Gewinne werden nur einmal – und zwar direkt auf Ebene der Gesellschafter – versteuert (*Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Anm 85).

Mehrere Erben sind in Abgabenverfahren bezüglich der ihnen eingantwortete Erbschaft Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO; §§ 819, 820, 891 ABGB). Bei einer unbedingten Erbserklärung resultiert der Anspruch der Abgabenbehörde auf die Abgabenschuldigkeiten des Rechtsvorgängers bereits aus dem Zivilrecht (§ 19 Abs 1 zweiter Satz BAO). Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20.12.2012, 2010/15/0029, geht auch hervor, dass eine solche Personenvereinigung mit der Einantwortung endet.

Auf den Erben gehen nicht nur die am Todestag des Erblassers rechtsbeständigen Abgabenverbindlichkeiten des Erblassers über. Auch die erst nach dem Tod des Erblassers festgesetzten Abgaben, die auf vom Erblasser zu seinen Lebenszeiten verwirklichten Tatbeständen beruhen, treffen den 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).

Abgabenbescheide sind alle Bescheide, die ein Leistungsgebot in Bezug auf die Erbringung einer abgabenrechtlichen Geldleistung enthalten (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 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).

Sind zur Entrichtung einer Abgabe mehrere Personen als Gesamtschuldner verpflichtet, so kann gegen sie ein einheitlicher Abgabenbescheid erlassen werden. Es liegt im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 21.2.2007, 2002/17/0355). Die einheitliche gesamtschuldnerische Abgabenvorschreibung gemäß § 199 BAO an mehrere durch Gerichtsbeschluss eingewantwortete Erben setzt die **namentliche Anführung** dieser Personen im Abgabenbescheid voraus. Die Gemeinschaft als solche kann nicht Bescheidadressat sein. Die einzelnen Mitglieder der Schuldnermehrheit müssen im Abgabenbescheid mit der ihnen zukommenden zivilrechtlichen Klassifikation individuell angesprochen werden. Eine Adressierung "an die Erben nach XY.", somit ohne Angaben der Namen dieser Erben, reicht nicht aus (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0160). Dasselbe gilt für einen Bescheidadressaten „Erbengemeinschaft Mag. (...) und Miterben“ (VwGH 24.6.2010, 2010/15/0096).

Aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geht auch hervor, dass etwa eine Personenbeschreibung „Dkfm. B. Eva u Mitbes f B. D“ nur ein rechtlich nicht existierendes Gebilde anspricht (VwGH 1.10.2008, 2006/13/0123), womit eine solche Erledigung auch für die namentlich genannte „Dkfm. B. Eva“ keine Wirkung entfalten konnte.

Bei den angefochtenen Erledigungen handelt es sich um automationsunterstützte Dokumente, die im Bundesrechenzentrum gedruckt und per Post zugestellt wurden. Die gewählte Bezeichnung „F\*\*\*\*\* R\*\*\*\*\* u Miterben n F\*\*\*\*\* Wo“, bei welcher der Name des Erblassers nicht einmal ausgeschrieben wurde, dürfte EDV-technische Gründe haben, zumal die Namenszeile des Adressfeldes bei automationsunterstützten Erledigungen nur eine beschränkte Anzahl an Zeichen zulässt. Offenkundig handelt es sich bei „F\*\*\*\*\* Wo“ um den Verstorbenen Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*, zumal sowohl die Steuernummer als auch die Versicherungsnummer des Verstorbenen angeführt sind. Die Namen der Miterben wurden – auch nicht abgekürzt – angeführt, was wohl ebenfalls auf die zuvor beschriebenen EDV-technischen Unzulänglichkeiten zurückzuführen ist. Die angesprochene Person "F\*\*\*\*\* R\*\*\*\*\* u Miterben n F\*\*\*\*\* Wo" existiert nicht. Sollte damit die mit der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses vom 21.6.2013 beendete Gemeinschaft der Erben nach Dr. W\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\* gemeint sein, können die Erledigungen schon deshalb gegenüber niemandem wirksam werden, weil es eine solche Person nicht (mehr) gibt.

In den Bescheidebegründungen der Erledigungen vom 16.10.2013, die ein „Deuten“ dahingehend ermöglichen könnten, dass klar erkennbar wird, wer als Bescheidadressat gemeint ist, wird lediglich formelhaft auf die Niederschrift und den Bericht über die Außenprüfung verwiesen. Weder die Niederschrift noch der Bericht über die Außenprüfung ermöglicht eine von der Rechtsprechung als zulässig angesehene Auslegung, zumal sich in diesen Verweisdokumenten nur die ziffernmäßigen Feststellungen (Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer der jeweiligen Jahre) sowie eine

Begründung für das Vorliegen von hinterzogenen Abgaben befindet, nicht aber die Personen, die als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden sollen, genannt werden.

Die Voraussetzung, die ein "Deuten" ermöglichen könnte, ist auch nicht bei den Beschwerdevorentscheidungen (hinsichtlich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide und hinsichtlich der Anspruchszinsen) erfüllt. Zwar weisen diese Dokumente jene Form der Bescheidadressierung auf, die erforderlich ist, um Gesamtschuldner anzusprechen, zumal vier Personen mit Vor- und Zunamen erwähnt sind, die als Gesamtschuldner in Betracht kommen. Allerdings sind nicht alle Gesamtschuldner namentlich erwähnt. Der erblasserische Sohn des Verstorbenen, Herr J\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*, ist in keinem dieser Dokumente erwähnt, was auf die Wirksamkeit eines solcherart adressierten Bescheides jedoch keinen Einfluss hat, weil die belangte Behörde nicht alle Gesamtschuldner in Anspruch nehmen muss. Sie kann die Erledigung nach § 199 BAO auch an bloß vier von fünf Gesamtschuldnern richten.

Jedoch ist es unzulässig in einer Beschwerdevorentscheidung den Bescheidadressaten auszutauschen oder eine Partei erstmals in die Schuldnerposition zu verweisen (*Ritz*<sup>6</sup>, § 263 Tz 8). Somit vermögen auch die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen vom 13.1.2014 ein "Deuten" der Adressaten der Erledigungen vom 16.10.2013 nicht ermöglichen. Die angefochtenen Erledigungen gehen nach wie vor ins Leere.

### **Wiederaufnahme - Sachbescheid / Anspruchszinsen**

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können.

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; VwGH 22.12.2005, 2001/15/0004; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170). Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (vgl VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193).

Die automationsunterstützt erstellten Beschwerdevorentscheidungen gegen die neuen Sachbescheide wurde nachweislich am 15.1.2014 zugestellt. Die dazu verfasste ergänzende Begründung wurde am 17.1.2014 zugestellt. Die Beschwerdevorentscheidung gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde hingegen erst am 21.1.2014 – ebenfalls nachweislich – zugestellt. Sie weist in ihrem Spruch jenen Adressatenkreis auf, der auch die Berufung vom 7.11.2013 erhoben hatte. Die Beschwerdevorentscheidung gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde den Berufungswerberinnen auch wirksam bekannt gegeben. Gem. § 264 Abs 2 BAO ist zur Einbringung eines Vorlageantrages der Beschwerdeführer befugt und jeder, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt. Ein rechtzeitig gestellter Vorlageantrag hat die



Konsequenz, dass die Bescheidbeschwerde wieder als unerledigt gilt. Trotzdem bleibt die Beschwerdeentscheidung bis zur abschließenden Erledigung der Rechtssache Teil des Rechtsbestandes (*Althuber in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, § 264 BAO, Seite 741; *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 264 Tz 3). Auch mit dem Ergehen einer Formalerledigung (in Form eines Beschlusses) tritt die Beschwerdeentscheidung außer Kraft (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren<sup>2</sup>, § 264 Tz 5).

Da die Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2003-2005 durch diesen Beschluss außer Kraft treten, kann es dahingestellt bleiben, ob es sich durch die verzögerte Zustellung am 21.1.2014 - im Vergleich zur Zustellung der Bescheidbegründung (samt Nennung der vier Berufungswerberinnen) am 17.1.2014 - um ein „unerledigt liegenlassen“ im Sinne der Rechtsprechung handelt und welche Konsequenzen sich daraus ergeben könnten, sofern die automationsunterstützt erlassenen Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich der Einkommensteuer 2003-2005 (ergänzt und einem "Deuten" iSd Rechtsprechung möglicherweise zugänglich) wirksam wurden.

### **Erörterungstermin**

Ein Rechtsanspruch auf die Erörterung der Sach- und Rechtslage außerhalb einer mündlichen Verhandlung nach § 269 Abs. 3 BAO besteht nicht (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren § 269 BAO Anm 6; *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 260 Tz 12). Dem Ersuchen gemäß § 269 Abs 3 BAO um einen Erörterungstermin war auch aus Zweckmäßig- und Wirtschaftlichkeitsgründen nicht nachzukommen, da die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen ist.

### **Mündliche Verhandlung**

Von der Durchführung der beantragten (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO) mündlichen Verhandlung ist gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO abzusehen, da die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen ist und angesichts der Aktenlage und der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zweckmäßig ist.

### **Senat**

Dieser Beschluss ist - wie beantragt (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO) - durch den Senat zu treffen.

## **Nichtzulassung der 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 "an die Erben nach ..." oder vergleichbar adressierte Erledigung Rechtswirkungen zu entfalten vermag, ist durch den Beschluss 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 Personenumschreibung "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).

Wien, am 15. Mai 2018