

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der U.O., C.O. und T.O. als Miterben nach Ing.H.O., Deutschland, vertreten durch X.GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 **beschlossen**:

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 werden als unzulässig zurückgewiesen.

sowie **entschieden**:

Die Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 werden aufgehoben.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die L-KG ist eine in Österreich ansässige Kommanditgesellschaft (idF auch KG).

An der L-KG waren bis zum Tod des Kommanditisten Ing.H.O. beteiligt: Die H.O.Beteiligungs-GmbH als Komplementär mit 2,50 %, Ing.H.O. als Kommanditist mit 83,50 % und dessen Ehefrau U.O. als Kommanditistin mit 14,00 %.

Ing.H.O. ist am 18.3.1998 verstorben.

Erben des Ing.H.O. waren zu je 1/3 die Ehefrau U.O. und die Kinder C.O. und T.O. . Nach der Teilungsanordnung des Testamente sollte die Ehefrau U.O. von den

Gesellschaftsbeteiligungen so viele Anteile erhalten, dass sie an jeder Gesellschaft zusammen mit den Anteilen, die sie selbst zum Zeitpunkt des Ablebens des Ing.H.O. hielt, 26 % der Anteile innehabe. Die restlichen Beteiligungen sollten jeweils zur Hälfte die beiden Töchter C.O. und T.O. erhalten. Die Erben vereinbarten eine entsprechende Aufteilung der Anteile sowie, dass Übergabestichtag für die den Erben zugewiesenen Anteile der 22.3.1998, 0.00 Uhr sein solle. Von diesem Tag an stünden dem jeweiligen Übernehmer die auf die Beteiligung entfallenden Gewinn- und Verlustanteile zu.

Entsprechend waren an der L-KG ab diesem Zeitpunkt beteiligt: Die H.O.Beteiligungs-GmbH als Komplementär mit 2,50 %, U.O. als Kommanditistin mit 26 % sowie C.O. und T.O. als Kommanditistinnen mit jeweils 37,75 %.

An dieser KG waren bzw sind somit beteiligt:

Ing.H.O. (Kommanditist) bzw Miterben nach Ing.H.O. (Kommanditisten)	83,50 %	(bis 21.3.1998)
U.O. (Kommanditistin)	14,00 %	(bis 21.3.1998)
	26,00 %	(ab 22.3.1998)
C.O. (Kommanditistin)	35,75 %	(ab 22.3.1998)
T.O. (Kommanditistin)	35,75 %	(ab 22.3.1998)
H.O.Beteiligungs-GmbH (Komplementär)	2,50 %	(1998)

Die H.O.Beteiligungs-GmbH ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die übrigen Gesellschafter sind bzw waren in Deutschland wohnhaft und in Österreich nicht ansässig. Diese sind bzw waren daher in Österreich auch nur beschränkt steuerpflichtig und werden bzw wurden vom Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien (nunmehr Finanzamt Wien 1) veranlagt.

Die KG bezieht aus einer Beteiligung an einer tschechischen GmbH, der CZ-GmbH (idF auch tschechische GmbH) Beteiligungserträge. Diese Beteiligungserträge werden in Tschechien einer 10 %igen Abzugssteuer unterzogen.

Verfahrensgang:

Für das Jahr 1995 erließ das Finanzamt mit Datum vom 25.9.1996 einen an Ing.H.O. adressierten Einkommensteuerbescheid. Auf Grund einer geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung betreffend die L-KG mit Datum vom 15.9.2000 erließ das Finanzamt mit Datum vom 27.8.2001 einen an T.O. und Miterben nach H.O. adressierten gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Gegen ua diesen Bescheid richtet sich die Berufung.

Für das Jahr 1996 erließ das Finanzamt mit Datum vom 22.9.1997 einen an Ing.H.O. adressierten Einkommensteuerbescheid. Auf Grund einer geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung betreffend die L-KG mit Datum vom 15.9.2000 erließ das Finanzamt mit Datum vom 27.8.2001 einen an T.O. und Miterben nach H.O. adressierten gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Gegen ua diesen Bescheid richtet sich die Berufung.

Für das Jahr 1997 erließ das Finanzamt mit Datum vom 9.7.1998 einen an die Verlassenschaft nach Ing.H.O. adressierten Einkommensteuerbescheid. Auf Grund einer geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung betreffend die L-KG mit Datum vom 20.4.2000 erließ das Finanzamt mit Datum vom 27.4.2000 einen an die Verlassenschaft nach Ing.H.O. adressierten gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid. Gegen ua diesen Bescheid richtet sich die Berufung. Auf Grund einer die L-KG betreffenden weiteren geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung mit Datum vom 5.2.2001 erließ das Finanzamt mit Datum vom 10.8.2001 eine an U.O., T.O. und C.O. als Erben nach Ing.H.O. adressierte Berufungsvorentscheidung. Gegen ua diese Berufungsvorentscheidung richtet sich der Vorlageantrag.

Für das Jahr 1998 erließ das Finanzamt mit Datum vom 13.10.1999 einen an die Verlassenschaft nach Ing.H.O. adressierten Einkommensteuerbescheid. Gegen diesen Bescheid richtet sich ua die Berufung. Auf Grund einer geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung betreffend die L-KG mit Datum vom 22.2.2001 erließ das Finanzamt mit Datum vom 10.8.2001 eine an U.O., T.O. und C.O. als Erben nach Ing.H.O. adressierte Berufungsvorentscheidung. Gegen ua diese Berufungsvorentscheidung richtet sich der Vorlageantrag.

Mit Datum vom 21.3.2002 forderte die zu diesem Zeitpunkt zur Erledigung der Berufung zuständige Finanzlandesdirektion mit einem an T.O., U.O. und C.O. als Erben nach Ing.H.O. gerichteten Vorhalt die genannten auf, bekannt zu geben, wann diesen der Nachlass eingeantwortet wurde und dies durch Vorlage entsprechender Urkunden nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der steuerliche Vertreter der Finanzlandesdirektion Urkunden betreffend die Nachlassabhandlung in Deutschland vor.

Feststellungsverfahren:

In dem die L-KG betreffenden Feststellungsverfahren ergingen nach der Aktenlage folgende Bescheide bzw Erledigungen:

Für das Jahr 1995 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 9.12.1996 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Mit Datum vom 15.9.2000 erging in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Für das Jahr 1996 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 17.12.1997 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Mit Datum vom 15.9.2000 erging in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Für das Jahr 1997 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 16.10.1998 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Mit Datum vom 20.4.2000 erging in Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind. Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben.

Mit Datum vom 24.7.2000 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung in welcher die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind. Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde ein Vorlageantrag erhoben.

Mit Datum vom 5.2.2001 erließ das Finanzamt eine zweite Berufungsvorentscheidung, in welcher die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

Für das Jahr 1998 erging betreffend die L-KG mit Datum vom 14.10.1999 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind. Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben.

Mit Datum vom 14.8.2000 erging an die L-KG ein Vorhalt betreffend die „Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1998“.

Mit Datum vom 23.1.2001 erging an die L-KG ein weiterer Vorhalt betreffend „Berufung/Vorlageantrag 1997, Berufung 1998, Erklärung 1999 betr. Feststellung der Einkünfte“.

Mit Bescheid vom 27.2.2001 wurde die Berufung gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt, weil diese mit Schreiben vom 25.1.2001 zurückgenommen worden sei.

Mit Datum vom 22.2.2001 erging in einem gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die L-KG ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem die H.O.Beteiligungs.-GmbH, die Verlassenschaft nach Ing.H.O. und U.O. als Beteiligte angeführt sind.

In den betreffenden Verfahren ergingen somit folgende Bescheide:

Jahr	Art	Datum
------	-----	-------

Feststellungsbescheide an die L-KG

1995	Erstbescheid WA-Bescheid	9.12.1996 15.9.2000	Ing.H.O. Verlassenschaft
1996	Erstbescheid WA-Bescheid	17.12.1997 15.9.2000	Ing.H.O. Verlassenschaft
1997	Erstbescheid WA-Bescheid BVE 2. BVE	16.10.1998 20.4.2000 24.7.2000 5.2.2001	Verlassenschaft Verlassenschaft Verlassenschaft Verlassenschaft
1998	Erstbescheid WA-Bescheid	14.10.1999 22.2.2001	Verlassenschaft Verlassenschaft

Einkommensteuerbescheide Ing.H.O.

1995	Erstbescheid § 295-Bescheid	25.9.1996 27.8.2001	Ing.H.O. Miterben
1996	Erstbescheid § 295-Bescheid	22.9.1997 27.8.2001	Ing.H.O. Miterben
1997	Erstbescheid § 295-Bescheid BVE	9.7.1998 27.4.2000 10.8.2001	Verlassenschaft Verlassenschaft Miterben
1998	Erstbescheid BVE	13.10.1999 10.8.2001	Verlassenschaft Miterben

Über die Berufung wurde erwogen:

Feststellungen:

Ing.H.O. war deutscher Staatsbürger und Kommanditist der in Österreich im Firmenbuch eingetragenen L-KG, welche in Österreich eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Die übrigen Kommanditisten waren bzw sind seine Ehefrau U.O. (diese ist deutsche Staatsbürgerin) und seit seinem Tod seine beiden Töchter C.O. und T.O. (auch diese sind deutsche Staatsbürger). Komplementär der KG ist die in Österreich ansässige H.O.Beteiligungs-GmbH. Ing.H.O. ist am 18.3.1998 verstorben.

Nach dem in Deutschland errichteten Testament des Ing.H.O. sind seine Ehefrau sowie seine beiden Töchter zu gleichen Teilen Erben. Der Verstorbenen war im Todeszeitpunkt und im Zeitpunkt der Errichtung des Testamente in Deutschland wohnhaft. Er verfügte in Österreich über kein unbewegliches Vermögen und neben seiner Kommanditbeteiligung auch über kein weiters bewegliches Vermögen. Die KG setzt ihre gewerbliche Tätigkeit nach dem Tod des Kommanditisten unverändert fort. In Österreich fand keine Verlassenschaftsabhandlung statt. Die Eintragung der sich aus dem Tod des Kommanditisten für die KG ergebenden Änderungen im Firmenbuch fand erst im Folgejahr statt.

Rechtliche Beurteilung:

Nach der in den Streitjahren geltenden Rechtslage gilt Folgendes:

Regelungen des Feststellungsverfahrens

Die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrerer Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Wem dabei die Einkünfte zuzurechnen sind, wer also Zurechnungssubjekt und damit in den Feststellungsbescheid als Beteiligter aufzunehmen ist, richtet sich dabei nach den ertragsteuerlichen Vorschriften (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 188 Tz 3; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 46 ff.).

Kommt es während des Wirtschaftsjahres zu einem Wechsel der Beteiligten, so ist sowohl der ausgeschiedene als auch der neu eingetretene Beteiligte in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen. Der Wechsel eines Beteiligten während des Wirtschaftsjahrs führt daher nicht etwa dazu, dass mehrerer Feststellungsbescheide für dieses Wirtschaftsjahr zu erlassen sind (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 188 Tz 13), vielmehr ist die einheitliche und gesonderte Feststellung der Gewinne aller im Wirtschaftsjahr beteiligt Gewesenen, also der im Wirtschaftsjahr Ausgetretenen, der Eingetretenen und der unverändert Verbliebenen in einem Feststellungsbescheid für das ganze Wirtschaftsjahr vorzunehmen. In diesem Feststellungsbescheid sind auch allfällige Veräußerungsgewinne zu erfassen (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 52). Der Feststellungsbescheid hat an die Gesellschaft zu ergehen, er wirkt gegen die Gesellschaft und gegen alle (auch gegen die eingetretenen und ausgetretenen) Gesellschafter und berechtigt alle zur Ergreifung eines Rechtsmittels (vgl *Stoll*, BAO-Kommentar, 1999).

Entfaltet ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche und gesonderte Feststellung wirken soll, keine Wirkung, etwa wenn ein geschäftsunfähiger Beteiligter keinen gesetzlichen Vertreter hat oder wenn ein Verstorbener als Beteiligter bezeichnet wird (*Ritz*, BAO-Kommentar², § 188 Tz 21 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH), dann findet nach der Rechtsprechung (VwGH vom 27.6.1991, 91/13/0002) eine einheitliche und gesonderte Feststellung überhaupt nicht statt. Entsprechendes doch dem Wesen einer einheitlichen Feststellung von Einkünften, dass sie gegenüber Allen an der Feststellung beteiligten wirke, wie sich dies auch aus § 191 Abs 3 lit b BAO ergebe, wonach einheitliche Feststellungsbescheide gegenüber allen wirkten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zuflössen. Diesfalls liege daher keine rechtsgültige einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vor. Vielmehr handelt es sich in einem solchen Fall um einen Nichtbescheid.

Dies hat jedoch zur Folge, dass im Fall des Vorliegens eines solchen Nichtbescheides eine auf § 295 BAO gestützte Änderung eines auf Grund eines früheren Feststellungsbescheides ergangenen abgeleiteten Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides mangels Vorliegens eines entsprechenden geänderten Grundlagenbescheides nicht vorzunehmen ist.

Es besteht damit auch keine Bindung iSd § 192 BAO (vgl nochmals VwGH vom 27.6.1991, 91/13/0002).

Ist bisher noch kein (früherer) Feststellungsbescheid ergangen, so hat die Abgabenbehörde bei Erlassung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides den auf den jeweiligen Mitunternehmer entfallenden Gewinn- oder Verlustanteil selbst zu beurteilen, zumal abgeleitete Bescheide auch vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen können (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 295 Tz 10).

Auswirkungen des Todes auf die Steuerpflicht und auf das Feststellungsverfahren

Mit dem Tod des Steuerpflichtigen endet sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht die Einkommensteuerpflicht iSd § 1 Abs 1 EStG (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 1 Tz 3, 9 und 17). Mit dem Tod des Steuerpflichtigen tritt der Erbe bzw treten die Erben in die Steuerpflicht ein (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 1 Tz 4). Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden, so ist gemäß § 39 Abs 2 EStG das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen der Veranlagung zu Grunde zu legen (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 2).

Angewendet auf das Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO bedeutet dies, dass im Falle des Todes eines Beteiligten ein Wechsel der Beteiligten stattfindet. Bis zum Tod des Beteiligten sind die Einkünfte dem Verstorbenen zuzurechnen, ab dem Tod dem bzw den Erben. Die einheitliche und gesonderte Feststellung hat daher (neben den anderen verbliebenen Mitunternehmern) sowohl den Verstorbenen als auch dessen Erben zu erfassen.

Dabei ist zwischen dem auf den Verstorbenen und dem auf den bzw die Erben entfallenden Gewinn- oder Verlustanteil zu unterscheiden. Soweit nicht zur genauen Ermittlung des jeweiligen Gewinn- oder Verlustanteiles auf den Todeszeitpunkt des Verstorbenen eine (gedankliche) bilanzielle Trennung in Rumpfwirtschaftsjahre erfolgte (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1999), ist die Verteilung der Einkünfte auf Zeiträume vor und nach dem Tod des Verstorbenen gemäß § 184 BAO (hilfsweise zeitanteilig) zu schätzen.

Gewinn- oder Verlustanteil des bzw der Erben

Die ab dem Todestag des Verstorbenen entstandenen Gewinn- oder Verlustanteile sind dem Erben bzw den Erben entsprechend dem Umfang ihrer Quote zuzurechnen. Sollte der Erbe bzw die Erben selbst bereits zuvor an der Mitunternehmerschaft beteiligt gewesen sein, erhöht sich der auf den Erben bzw die Erben entfallende Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend.

Gewinn- oder Verlustanteil des Verstorbenen

Der Gewinn- oder Verlustanteil des Verstorbenen ist auf den bis zu seinem Todeszeitpunkt angefallenen Anteil beschränkt.

Der Verstorbene selbst kann jedoch nicht mehr Bescheidadressat (*Ritz*, BAO-Kommentar², § 93 Tz 6), somit die Person, an die der Feststellungsbescheid oder der abgeleitete Einkommensteuerbescheid ergeht, sein (vgl § 93 Abs 2 BAO). Denn gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Unter den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes sind im gegebenen Zusammenhang (nach *Ritz*, BAO-Kommentar², § 79 Tz 5) auch das internationale Privatrecht, das Handelsrecht und das Insolvenzrecht zu verstehen. Die Rechtsfähigkeit einer natürlichen Person endet jedoch mit deren Tod (vgl *Koziol/Welser*, Bürgerlichen Recht⁹ I 47). Damit einhergehend ist auch deren Handlungsfähigkeit, somit auch die hier interessierende Geschäftsfähigkeit in ihrer Ausformung als Prozessfähigkeit mit ihrem Tod beendet. Ebenso wenig kann ein Verstorbener in einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO wirksam als Beteiligter bezeichnet werden und können ihm wirksam Einkünfte zugerechnet werden.

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

Zur Geltendmachung des gegenüber dem Verstorbenen entstandenen Abgabenanspruches kommt es somit darauf an, wer Rechtsnachfolger des Verstorbene ist. Unter Gesamtrechtsnachfolge versteht § 19 BAO eine solche im zivilrechtlichen Sinn. Eine solche liegt ua bei Erbfolge vor (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 19 Tz 1 f). Wer Erbe des Verstorbenen und damit nach dessen Tod Träger der sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten ist, bestimmt sich nach den zivilrechtlichen Vorschriften. Auf diesen bzw diese Erben gehen durch diese Gesamtrechtsnachfolge bereits entstandene Abgabenschulden als auch verfahrensrechtliche Rechtspositionen über. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers ein (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 19 Tz 4 ff unter Hinweis auf Literatur und Rechtsprechung). Der Erbe bzw die Erben schulden damit die sich aus dem Gewinnanteil des Verstorbenen ergebende Einkommensteuer.

Hiebei kann es einen entscheidenden Unterschied machen, ob der Verstorbene österreichischer Staatsbürger oder Ausländer war.

Der Verstorbene war österreichischer Staatsbürger

Wer Erbe und damit Rechtsnachfolger des Verstorbenen ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des ABGB. Wer Erbe ist, ergibt sich aus der Einantwortungsurkunde. Die

Abgabenbehörde ist an die gerichtlichen Feststellung der Erbenqualität gebunden (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 19 Tz 9, dabei handelt es sich um eine Vorfrage iSd § 116 BAO).

Nach der Einantwortung kann dabei ein unbedingt erbserklärter Erbe grundsätzlich unbeschränkt für Abgabenschulden des Verstorbenen in Anspruch genommen werden (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 19 Tz 9 f). Nach erfolgter Einantwortung ist der Erbe bzw sind die Erben im Feststellungsverfahren als Beteiligte zu bezeichnen und ihnen die Einkünfte zuzurechnen (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 188 Tz 21). Ebenso ist der Erbe bzw sind die Erben im Spruch des Einkommensteuerbescheides als Bescheidadressat zu bezeichnen (vgl § 93 Abs 2 BAO).

Vor erfolgter Einantwortung sind im Feststellungsbescheid die Einkünfte der Verlassenschaft zuzurechnen, diese ist im Feststellungsbescheid als Beteiligter zu bezeichnen (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 188 Tz 21) und diese ist auch im Einkommensteuerbescheid als Bescheidadressat zu bezeichnen.

Denn die Gesamtrechtsnachfolge tritt nicht schon mit der Erbserklärung, sondern erst mit der Rechtskraft der Einantwortung ein (vgl *Welser* in *Rummel*, ABGB³, § 547 Rz 1; VwGH 27.6.1991, 91/13/0002). Nach dem Tod des Erblassers ist ein Bescheid über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld vor der Einantwortung an die Verlassenschaft (vertreten durch den Verlassenschaftskurator, Erbenmachhaber oder erbserklärten Erben) zu richten; erst nach der Einantwortung jedoch an den Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0185 mwN).

Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, die einem Verstorbenen zustanden, hat somit vor Einantwortung gegenüber der Verlassenschaft und nach Einantwortung gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger vorgenommen zu werden, andernfalls gar keine wirksam erlassenen Feststellungsbescheide, sondern Nichtbescheide vorliegen (VwGH 21.2.1984, 82/14/0165, 83/14/0238). Denn wenn ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche Feststellung wirken soll, keine Wirkung entfaltet, dann findet die einheitliche und gesonderte Feststellung nach der Rechtsprechung überhaupt nicht statt (VwGH 27.6.1991, 91/13/0002).

Der Verstorbene war nicht österreichischer Staatsbürger

Stirbt ein ausländischer Beteiligter einer in Österreich ansässigen Personenvereinigung (zB OHG oder KG), so handelt es sich um einen Sachverhalt mit Auslandsberührungen iSd § 1 IPRG. Das IPRG bestimmt daher, nach welcher Rechtsordnung die Rechtsnachfolge von Todes wegen, die Gültigkeit einer allfälligen Verfügung von Todes wegen und der sachenrechtliche Erwerb zu beurteilen sind, soweit nicht zwischenstaatliche Vereinbarungen dieser Beurteilung vorgehen (vgl § 53 IPRG).

Eine zwischenstaatliche Vereinbarung, die den Bestimmungen des IPRG vorgeht, ist das Haager Testamentsübereinkommen (Übereinkommen über das auf die Form letztwilliger Verfügungen anzuwendende Recht, BGBl Nr 1963/295).

Das Haager Testamentsabkommen gilt in Österreich generell für die Form letztwilliger Verfügungen, das sind Testamente und Kodizille (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 3 zu § 30 IPRG), und ihren rechtsgeschäftlichen Widerruf. In diesem Umfang ist daher § 30 IPRG, der die Gültigkeit der Verfügungen von Todes wegen regelt, nicht anzuwenden. Betreffend die Form von Erb- oder Erbverzichtsverträgen kommt hingegen die Regelung der §§ 8 iVm 30 IPRG zur Anwendung (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 4 zu § 30 IPRG).

Die Rechtsnachfolge von Todes wegen (das so genannte Erbstatut) ist nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes zu beurteilen (vgl § 28 Abs 1 IPRG). Das Personalstatut einer natürlichen Person ist im Allgemeinen das Recht des Staates, dem die Person angehört (vgl § 9 Abs 1 IPRG; hat eine Person neben einer fremden Staatsangehörigkeit auch die österreichische Staatsbürgerschaft, so ist diese maßgebend). Für andere Mehrstaater ist die Staatsangehörigkeit des Staates maßgebend, zu dem die stärkste Beziehung besteht). Die gesetzliche Erbfolge (soweit keine Verfügung von Todes wegen vorliegt) sowie den Erbschaftserwerb des nicht in Österreich abgehandelten beweglichen Vermögens (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 1 d zu § 28 IPRG) regelt § 28 IPRG (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 1 b zu § 28 IPRG). Dieser Tatbestand kommt jedoch nur insoweit zur Anwendung, als Erbrechtsfragen nicht von anderen Verweisungsnormen erfasst sind. Dies gilt etwa für die Frage der Gültigkeit der Verfügungen von Todes wegen, diese ist nicht nach § 28 IPRG zu beurteilen. Auf diese kommen eben die §§ 8 iVm 30 IPRG oder das Haager Testamentsübereinkommen zur Anwendung (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 1 zu § 28 IPRG).

Liegt eine der Form nach gültige letztwillige Verfügung vor oder tritt gesetzlichen Erbfolge ein, so ist damit erst über den Titel zur Berufung als Erbe, jedoch noch nichts über den sachenrechtlichen Erbschaftserwerb abgesprochen.

§ 28 Abs 2 IPRG sieht vor, dass der Erbschaftserwerb nach österreichischem Recht zu beurteilen ist, wenn eine Verlassenschaftsabhandlung in Österreich stattfindet. Soweit beweglicher Nachlass nicht in Österreich abgehandelt wird, entscheidet über den Erbschaftserwerb an diesem Nachlass das Erbstatut des § 28 Abs 1 IPRG (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 1 d zu § 28 IPRG unter Verweis auf eine Zusammenschau mit § 28 Abs 2 und § 32 IPRG sowie unter Hinweis auf OGH 6 Ob 632, 633/89 und 4 Ob 522/91). Ob der Nachlass in Österreich abzuhandeln ist, bestimmt sich vorbehaltlich staatsvertraglicher Bestimmungen nach den Bestimmungen des AußStrG.

Gemäß § 28 Abs 2 IPRG ist die Art des Nachlasserwerbes durch alle erbrechtlich Berechtigen (auch Vermächtnisnehmer) nach österreichischem Recht zu beurteilen, soweit in Österreich

abzuhandeln ist. Ist nur ein Teil des Nachlasses in Österreich abzuhandeln, so richten sich der Erbschaftserwerb nur hinsichtlich dieses Teiles des Nachlasses nach § 28 Abs 2 IPRG nach österreichischem Recht, hinsichtlich des restlichen Nachlasses nach dem Erbstatut des § 28 Abs 1 IPRG (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 3 zu § 28 IPRG).

Der Erbschaftserwerb unbeweglicher Sachen (Liegenschaften) ist gemäß §§ 32 iVm 31 IPRG nach dem Recht am Lageort der Liegenschaft zu beurteilen (vgl *Schwimann in Rummel*, ABGB², Rz 4 zu § 28 IPRG). Diese Regelung deckt sich bei inländischen Liegenschaften mit der Regelung des § 28 Abs 2 IPRG; diese Liegenschaften sind gemäß §§ 21 f AußStrG immer in Österreich abzuhandeln. Ist die Liegenschaft außerhalb Österreichs gelegen, bestimmt sich der Modus des Erbschaftserwerbes nach dem Recht des Lageortes dieser Liegenschaft.

Für den Erbschaftserwerb des beweglichen Nachlasses kommt es somit entscheidend darauf an, wo der Nachlass abgehandelt wird.

Ob in Österreich eine Nachlassabhandlung stattzufinden hat und welche Nachlassteile davon betroffen sind, richtet sich nach den §§ 21 bis 25 AußStrG. Dabei ist zwischen Inländern, Ausländern und Staatenlosen zu unterscheiden.

Hat in Österreich keine Nachlassabhandlung stattzufinden bzw findet eine solche tatsächlich nicht statt (vgl OGH, 13.12.1990, 6 Ob 632/89 [6 Ob 633/89], wonach die Anwendung des § 28 Abs 2 IPRG außer Betracht bleibt, wenn in Österreich tatsächlich keine Verlassenschaftsabhandlung durchgeführt wurde), so richtet sich der Erbschaftserwerb (unmittelbarer Nachlassübergang [Erwerb ipso iure] oder Erwerb durch behördliche Übertragung) der Erben am beweglichen österreichischen Vermögen eines Ausländers nach dem Erbstatut, somit nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes.

Kennt diese Rechtsordnung, anders als die österreichische, keine Einantwortung, sondern erwirbt nach dieser Rechtsordnung der Erbe – wie etwa in Deutschland nach den maßgebenden Bestimmungen des BGB (vgl §§ 1922 iVm 1942 BGB; sowie OGH 8.10.1990, 4 Ob 522/91) – die Erbschaft ipso iure mit dem Tod des Verstorbenen, so gibt es dementsprechend auch keine Verlassenschaft. Ist dem anzuwendenden Recht der ruhende Nachlass fremd, kann dieser auch im Rechtsstreit nicht an die Stelle des Erblassers treten: Versagt das anzuwendende ausländische Recht einem nach inländischem Recht parteifähigen Gebilde – wie etwa dem ruhenden Nachlass als rechts- und parteifähiges Gebilde – im Heimatstaat die Parteifähigkeit, so hat es diese auch in Österreich nicht (vgl OGH 13.12.1990, 6 Ob 632, 633/89; unter Hinweis auf *Fasching* Kommentar II 115 f, sowie *Fasching*, Lehr- und Handbuch² Rz 336).

Wirkung für das Feststellungsverfahren

Für das Feststellungsverfahren iSd § 188 BAO hat das eventuelle Nichtvorhandensein eines Nachlasses und der Erwerb des Erben ipso iure insoweit jedoch Auswirkungen.

Tritt anders als nach den Bestimmungen des ABGB die Gesamtrechtsnachfolge nicht erst mit der Einantwortung, sondern bereits mit dem Tod ein, ist bzw sind der Erbe bzw die Erben damit jedoch ab dem Todeszeitpunkt Gesamtrechtsnachfolger iSd § 19 BAO. Dieser Erbe bzw diese Erben sind daher bereits ab dem Todeszeitpunkt des Verstorbenen im Feststellungsbescheid als Beteiligte zu bezeichnen und ihm bzw ihnen sind die Einkünfte zuzurechnen. Denn eine einheitliche und gesonderte Feststellung iSd § 188 BAO, die gegenüber einer nicht (mehr) existenten Person getroffen wird geht ins Leere (VwGH 21.2.1984, 82/14/0165, 83/14/0238). Ein solcher Bescheid ist ein Nichtbescheid. Ebenso ist der Erbe bzw sind die Erben ab dem Todeszeitpunkt des Verstorbenen im Spruch des Einkommensteuerbescheides als Bescheidadressaten zu bezeichnen.

Kennt das anzuwendende ausländische Recht somit keine Verlassenschaft iSd österreichischen Rechts, sondern kommt es zum Erwerb ipso iure durch den Erben, so ist im Feststellungsverfahren vom Todeszeitpunkt an so vorzugehen, wie bei Anwendung des österreichischen Rechts erst nach erfolgter Einantwortung.

Anwendung auf den vorliegenden Fall

Auf den Streitfall angewendet bedeutet dies: Die L-KG ist ertragsteuerlich eine Mitunternehmerschaft (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar², § 188 Tz 2; *Stoll*, BAO-Kommentar, 1987). Die Einkünfte der an dieser KG beteiligten Gesellschafter sind daher gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen.

Ing.H.O. hat testamentarisch seine Ehefrau und seine beiden Töchter als Erbinnen eingesetzt. Ob dieses Testament der Form nach gültig ist, bestimmt sich nach Art 1 Haager Testamentsübereinkommen. Danach ist die letztwillige Verfügung gültig, wenn sie den Bestimmungen des deutschen Zivilrechts entspricht. Vom zuständigen deutschen Zivilgericht wurde das Testament als gültig behandelt. Ing.H.O. verfügte in Österreich neben seiner Kommanditbeteiligung und den sich aus dieser Kommanditbeteiligung ergebenden abgabenrechtlichen Rechten und Verbindlichkeiten über kein weiteres Vermögen, sein Nachlass wurde nicht in Österreich abgehandelt. Der Erwerb dieses in Österreich gelegenen beweglichen Vermögens durch die Erben richtet sich daher nach § 28 Abs 1 IPRG nach dem Personalstatut des Verstorbenen. Das Personalstatut einer natürlichen Person ist das Recht des Staates, dem die Person angehört (vgl § 9 IPRG). Da der Verstorbene deutscher Staatsbürger war, ist daher für den Erbschaftserwerb deutsches Recht maßgeblich.

Nach dem Testament des Verstorbenen erben seine Ehefrau und die beiden Töchter. Das deutsche Recht kennt anders als das österreichische Recht nicht die Verlassenschaft als eigenen Rechtsträger. Vielmehr kommt es gemäß § 1922 BGB ipso iure zum Erwerb durch die Erbinnen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. § 1922 BGB lässt die Erbschaft im Zeitpunkt des Erbfalles und ohne weitere Voraussetzung auf (den) die berufenen Erben übergehen (vgl eingehend OGH 8.11.1991, 4 Ob 522/91 unter Auseinandersetzung auch mit

den Bestimmungen der §§ 28 und 31 f IPRG). Zu einer Einantwortung in den Nachlass wie in Österreich kommt es daher nicht, eine derartige Einantwortung ist dem deutschen Recht fremd. Zu einer Nachlassabhandlung in Österreich und damit zu einer Einantwortung in das in Österreich belegten bewegliche Vermögen kam es daher nicht. Die Erbinnen des verstorbenen deutschen Kommanditisten wurden daher nach deutschem Recht ipso iure Gesamtrechts-nachfolgerinnen des Verstorbenen.

Gemäß § 19 BAO gingen daher alle sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Verstorbenen im Zeitpunkte dessen Todes auf die Erbinnen über. Diese (und nicht etwa eine Verlassenschaft – eine solche gab es als Rechtssubjekt gar nicht) sind bzw waren daher betreffend die zu Lebzeiten des Verstorbenen erzielten Gewinne oder Verluste ab dem Todeszeitpunkt in den Feststellungsbescheid als Beteiligte aufzunehmen. Der den Verstorbenen betreffende Einkommensteuerbescheid ist ebenso ab diesem Zeitpunkt an die Erbinnen als Rechtsnachfolger des Verstorbenen (und nicht an die Verlassenschaft) zu adressieren. Ein die Verlassenschaft als Beteiligen ausweisender Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO ist ebenso wie ein an die Verlassenschaft adressierter Einkommensteuerbescheid ein Nichtakt. Ein solcher nichtiger Feststellungsbescheid ist dem Einkommensteuerbescheid nicht gemäß § 192 BAO zu Grunde zu legen und berechtigt auch nicht zu einer Bescheidänderung gemäß § 295 BAO.

Die Bescheide gemäß § 295 BAO betreffend die Jahre 1995 und 1996 sind zwar zutreffend an die Miterben nach Ing.H.O. adressiert worden, jedoch war Grundlage dieser Änderungsbescheide gemäß § 295 BAO jeweils ein Feststellungsbescheid betreffend die L-KG gemäß § 188 BAO, welcher als Beteiligten ua die Verlassenschaft nach Ing.H.O. auswies. Auf Grund des oben Gesagten handelte es sich jedoch bei diesen Feststellungsbescheiden tatsächlich nicht um Bescheide sondern um Nichtakte, da sie ua ein nicht existentes Rechtssubjekt (die Verlassenschaft nach Ing.H.O.) als Beteiligten auswiesen, andererseits jedoch die Miterben nach Ing.H.O. nicht als Beteiligte erfassten. Da somit für die Jahre 1995 und 1996 tatsächlich keine geänderten Feststellungsbescheide vorlagen ergingen die angefochtenen Bescheide gemäß § 295 BAO für die Jahre 1995 und 1996 rechtsgrundlos und damit zu Unrecht. Diese Bescheide waren daher aufzuheben.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 wurden an die Verlassenschaft nach Ing.H.O. adressiert. Da es ein Rechtssubjekt Verlassenschaft nach Ing.H.O. nicht gab gingen diese Bescheide ins Leere. Ebenso ging der an die Verlassenschaft nach Ing.H.O. adressierte Änderungsbescheid gemäß § 295 BAO für das Jahr 1997 ins Leere. Es lagen somit für diese Jahre keine Erstbescheide vor. Dennoch hat das Finanzamt für diese Jahre an U.O., T.O. und C.O. als Erben nach Ing.H.O. adressierte Berufungsverentscheidungen erlassen. Diese Bescheide ergingen zwar an den korrekten Bescheidadressaten, dennoch waren diese rechtswidrig.

Die gegen den Änderungsbescheid gemäß § 295 BAO für das Jahr 1997 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 gerichteten Berufungen richteten sich daher gegen „Nichtbescheide“. Diese Berufungen wären daher vom Finanzamt zurückzuweisen gewesen.

§ 289 BAO bestimmt:

Abs 1: Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen zu erklären (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen (...)

Abs 2: Außer in den Fällen des Abs 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, 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 abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der unabhängige Finanzsenat hat gemäß § 289 Abs 1 und 2 BAO über die Berufung gegen den Erstbescheid zu entscheiden. Dabei ist eine Entscheidung in der Sache nur zulässig, wenn die Berufung nicht ua zurückzuweisen ist.

Da das Finanzamt die Berufung gegen die ins Leere gehenden Erledigungen des Finanzamtes (Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1997 und 1998 an die Verlassenschaft) nicht zurückgewiesen hat, hat diese Zurückweisung durch den unabhängigen Finanzsenat zu erfolgen. Eine Entscheidung in der Sache ist daher nicht zulässig. Die Berufungen betreffend die Jahre 1997 und 1998 waren daher gemäß §§ 273 iVm 289 BAO zurückzuweisen.

Das Finanzamt war daher als Berufungsbehörde im funktionellen Sinn bei Erlassung der Berufsvorentscheidungen zur meritorischen Erledigung der Rechtsmittel nicht befugt, sondern es hätte die Berufung als unzulässig zurückweisen müssen. Dadurch, dass das Finanzamt demgegenüber mit den Berufsvorentscheidungen eine Sachentscheidung getroffen hat, hat es die Berufungswerber als Erben nach Ing.H.O. im Ergebnis erstmals zur Steuerleistung herangezogen. Eine solche Entscheidung fällt nicht in die funktionelle Zuständigkeit der Berufungsbehörde (vgl VwGH 91/13/0013 mwN zur erstmaligen Heranziehung in einer Berufungsentscheidung; sowie VwGH 27.6.1989, 89/14/0113 zur erstmaligen Geltendmachung einer Haftung in einer Berufsvorentscheidung).

Die Berufsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 waren daher aufzuheben.

Wien, am 30. November 2004