



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1550-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn R.G. als Rechtsnachfolger der verstorbenen Frau M.G., Niederösterreich, vertreten durch Dr. Helmut Krenn, Rechtsanwalt und Verteidiger in Strafsachen, 1010 Wien, Stephansplatz 10,

1. vom 28. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 23. März 2004 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung sowie über die Festsetzung von Aussetzungszinsen
2. vom 21. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 9. Juni 2004 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages

entschieden:

Den Berufungen wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 23. März 2004 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung sowie über die Festsetzung von Aussetzungszinsen bzw. vom 9. Juni 2004 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Aufgrund eines Antrages von Frau M.G. als Erbin nach Herrn G.R. vom 12. Jänner 1994 wurde für die mit Bescheid vom 16. Dezember 1993 vorgeschriebene Einkommensteuer 1986 in Höhe von ATS 55.320,00 (die entsprechende Berufung wurde von der Firma H-GmbH eingebbracht) mit Bescheid des Finanzamtes Gmünd vom 18. Jänner 1994 die Aussetzung der Einhebung bis zu dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf bzw. bis zu ihrem Widerruf bewilligt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 23. März 2004, adressiert an den Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) als Rechtsnachfolger nach dem verstorbenen Herrn G.R. sen., wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung infolge Berufungserledigung verfügt.

Ebenfalls mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 23. März 2004, adressiert wie oben, wurden Aussetzungszinsen in Höhe von € 1.263,22 mit der Begründung festgesetzt, dass die Aussetzungszinsen für jene Abgaben vorzuschreiben waren, für die aufgrund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung bzw. aufgrund der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung Zahlungsaufschub eingetreten ist.

In seinem Schreiben vom 28. April 2004 er hob der Bw. "Einspruch" gegen diesen Bescheid. Er sehe sich nicht verpflichtet, Einkommensteuer seines Vaters aus dem Jahre 1986 nachzuzahlen. Nach dem Ableben seines Vaters haben sein Bruder K.G. und er eine Erbverzichtserklärung abgelegt. Weder im Erbschaftssteuerbescheid nach seinem Vater noch seiner Mutter wäre ein Hinweis auf eine Steuerschuld zu erkennen gewesen. Jedes Notariat sei nach einer Erbschaft verpflichtet, etwaige Finanzschulden zu ermitteln. Abschließend verweise er auf § 209 BAO, in dem die fünfzehnjährige Festsetzungsverjährung ausgedrückt werde.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 2. Juni 2004 teilt der Vertreter des Bw. seine Rechtsmeinung mit. Demnach seien gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Nach herrschender Auffassung sei der Nachlass zwischen Erbanfall und Einantwortung eine juristische Person; er sei jedenfalls keine natürliche Person. Eine Verlassenschaft vermag daher keine zur Einkommensteuerpflicht führenden Tatbestände zu verwirklichen. Die Vorschreibung von Einkommensteuer an eine Verlassenschaft für Sachverhalte in Zeiträumen nach dem Todestag des Erblassers entspreche daher nicht dem Gesetz.

Der beiliegende Einkommensteuerbescheid 1986 sehe eine Nachforderung in Höhe von ATS 58.000,00 vor, welcher Betrag am 24. Jänner 2004 fällig gewesen sei. Der einkommensteuerpflichtige G.R. sei am 22. Juni 1992 verstorben. Der Nachlass sei am 27. Jänner 1993 der erblichen Witwe M.G. eingeantwortet worden.

Eine Abgabenschuld gehe auf den Gesamtrechtsnachfolger dann über, wenn der Abgabenanspruch vor dem Gesamtrechtsnachfolge bewirkenden Ereignis entstanden sei. Nach dem Tod des Erblassers sei ein Bescheid über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld vor der Einantwortung an die Verlassenschaft bzw. Erbenmachhaber oder erbserklärten Erben zu richten; erst nach der Einantwortung jedoch an die Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen.

Aus dem Einkommensteuerbescheid 1986 gehe nicht eindeutig hervor, an wen dieser Bescheid überhaupt adressiert sei. Des Weiteren gehe nicht hervor, ob es sich um Abgaben handle, welche vor oder nach dem Tode des Verstorbenen entstanden seien.

Darüber hinaus werde auf § 238 (ergänzt: BAO) verwiesen

Wie bereits ausgeführt ergebe sich aus dem Einkommensteuerbescheid 1986, dass der Betrag am 24. Jänner 1994 fällig gestellt worden sei. Mit Ablauf des Jahres 1994 habe sohin die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 238 (ergänzt: BAO) begonnen und am 31. Dezember 1999 geendet.

Für die Behörde sei auch aus § 238 Abs. 2 (ergänzt: BAO) nichts zu gewinnen, zumal Unterbrechungshandlungen gegenüber dem berechtigten Verpflichteten, entweder G.R. sen. oder M.G., nicht eine allfällige Verjährung gegenüber R.G. verhindere.

Es sei daher schon aus letzterem Grund kein Anspruch der Behörde erster Instanz gegeben, zumal auch die Bescheide vom 23. März 2004 an einen falschen Adressaten, nämlich an die Rechtsnachfolger nach G.R. sen. gerichtet worden seien und R.G. nicht Rechtsnachfolger des G.R. sen. sei.

Letztere Bescheide haben daher gegenüber R.G. keinerlei Rechtswirksamkeit entfalten können, zumal er der falsche Adressat sei.

Es werde daher beantragt, das zur Gänze unberechtigte Verfahren gegenüber R.G., gegen welchen überhaupt kein Bescheid vorliege und welcher der falsche Adressat sei, einzustellen.

Im Rahmen eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes Waldviertel, Standort Gmünd, vom 11. Juni 2004 wurde zum Schreiben des Vertreters des Bw. Stellung genommen und ausgeführt, dass im vorliegenden Fall kein Verstoß gegen die angeführten Grundsätze erblickt werden könne. Der Einkommensteuerbescheid 1986 vom 16. Dezember 1993 sei nicht an die Verlassenschaft, sondern an den Erben nach G.R. ergangen. Der die Vorschreibung begründende Sachverhalt habe (geänderte) Gewinnanteile des Jahres 1986 betroffen, also zweifelsfrei Sachverhalte in einem Zeitraum vor dem Todestag des G.R.. Der Zeitraum der Vorschreibung, das Jahr 1986, betreffe zweifelsfrei einen Zeitraum vor dem Todestag.

Der Abgabenanspruch hinsichtlich der mit Bescheid vom 16. Dezember 1993 vorgeschriebenen Einkommensteuer 1986 sei mit 31. Dezember 1986 (§ 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO) entstanden, also zweifelsfrei vor dem Todestag des G.R.. Bescheidadressat sei aufgrund der bereits erfolgten Einantwortung der Erbe nach G.R. gewesen.

Der Einkommensteuerbescheid 1986 vom 16. Dezember 1993 sei an den Erben nach G.R. adressiert. Richtig sei, dass bei einer physischen Person in der Regel der Vor- und Zuname anzuführen sei. In seinem Erkenntnis vom 23.4.1998, 96/15/0199, habe der

Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass eine unrichtige Bezeichnung dann unbeachtlich sei, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen und keine andere Rechtsperson existiere, auf die die gewählte Parteibezeichnung zutreffen würde.

Dass nach der Verkehrsauffassung kein Zweifel an der Person des Bescheidadressaten bestehen habe können, ergebe sich schon aus dem Umstand, dass Frau M.G. einziger Erbe nach G.R. gewesen sei. Dass nach der Verkehrsauffassung tatsächlich kein Zweifel an der Person des Bescheidadressaten bestanden habe, werde durch den Umstand untermauert, dass vom steuerlichen Vertreter der M.G. am 13. Jänner 1994 ein Antrag auf Aussetzung der mit Bescheid vorgeschriebenen Einkommensteuernachzahlung eingebracht worden sei.

Eine Angabe im Einkommensteuerbescheid, ob es sich um Abgaben handle, welche vor oder nach dem Tod entstanden seien, sei schon im Hinblick auf die Tatsache, dass die Einkommensteuerpflicht von natürlichen Personen mit deren Tod ende, daher nur Abgaben vor dem Todestag betreffen könne, entbehrlich und im Gesetz nicht vorgesehen.

Beim Hinweis auf § 238 BAO werde übersehen, dass die Einhebungsverjährung aufgrund der mit Bescheid vom 18. Jänner 1994 verfügten Aussetzung der Einhebung gehemmt gewesen ist (§ 238 Abs. 3 lit. b BAO). Die Hemmung der Einhebungsverjährung habe erst mit dem mit Bescheid vom 23. März 2004 verfügten Ablauf der Aussetzung geendet. Erst ab diesem Zeitpunkt habe die fünfjährige Verjährungsfrist weiter zu laufen begonnen. Sollte der Bw. der Auffassung sein, dass dieser Bescheid keine Rechtswirksamkeit entfalten könne, hätte dies zur Folge, dass die Einhebungsverjährung sogar noch immer gehemmt sei.

Aus dem Einwand, dieses Verfahren habe nicht Herrn R.G., sondern Frau M.G. betroffen, könne für den Abgabepflichtigen deshalb nichts gewonnen werden, da aufgrund des § 19 BAO auch verfahrensrechtliche Rechtspositionen auf den Rechtsnachfolger übergehen (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung TZ 8 zu § 19 und dort zitierte Judikatur).

Auch die Nichtanerkennung der mittelbaren (abgabenrechtlichen) Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich G.R. sen. würde letztendlich zu keinem anderen Ergebnis führen. Dies würde lediglich zu neuen Bescheiden über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung und der Festsetzung von Aussetzungszinsen führen, mit der Konsequenz, dass die Aussetzungszinsen bis zum Zeitpunkt der Erlassung der neuen Bescheide vorzuschreiben wären.

Mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 9. Juni 2004 wurde ein Säumniszuschlag in Höhe von € 60,18 festgesetzt, da die Einkommensteuer 1986 nicht fristgerecht entrichtet wurde.

In Zuge der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 21. Juni 2004 wird auch gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 8. Juni 2004

Berufung erhoben und vom Bw. unrichtige rechtliche Beurteilung und Verfahrensmängel geltend gemacht.

Den Ausführungen des Finanzamtes vom 11. Juni 2004 wird Folgendes entgegengehalten:
Zur Frage der Person des Bescheidadressaten: Die Ausführungen seien deswegen unrichtig, weil die gesetzlichen Erben nach G.R. Frau M.G., R.G. und sein Bruder K.G. seien. Nach Auffassung des Bw. könne die Einhebungsverjährung lediglich gegenüber dem richtigen Bescheidadressaten, laut Auffassung des Finanzamtes Frau M.G., folgen, zumal weder R.G. noch sein Bruder jemals einen solchen Antrag gestellt haben. Aus dem Akt sei nicht ersichtlich, in wessen Namen die L-GmbH. den Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO gestellt habe. Der Antrag sei an das Finanzamt Gmünd gerichtet gewesen. Unter Betreff finde sich lediglich der Hinweis „Erbe nach G.R.“.

In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass Anwälte, aber auch Steuerberater oder Wirtschaftstreuhänder bei allen Eingaben die Pflicht haben, sich zu erklären, wen sie vertreten und eine entsprechende Vollmacht vorzulegen, wobei es bei Rechtsanwälten genügt, dass sie sich auf das Vollmachtsverhältnis berufen. Eine Bezeichnung der Partei, für welche die L-GmbH. eingeschritten sei bzw. eine Berufung auf eine Vollmacht sei nicht erfolgt. Darüber hinaus werde auf den Bescheid vom 16. Dezember 1993 zwar Bezug genommen, aber die Aussetzung einer Abgabe in der Höhe von ATS 55.320,00 begehrt, obwohl in diesem Bescheid eine Nachforderung in der Höhe von ATS 58.000,00 vorgeschrieben worden sei.

Des Weiteren sei bei der L-GmbH. erhoben, ob diese Kanzlei eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1986 erhoben habe. Der zuständige Referent, Herr H.B., habe dies verneint. Er habe in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass eine gewisse Firma I. angeblich eine Berufung erhoben hätte.

In rechtlicher Hinsicht wird ausgeführt, dass gemäß §212a BAO die Einhebung einer Abgabe dann auszusetzen sei, wenn eine Berufung eingebracht werde. Eine Berufung sei jedoch weder vom verstorbenen Steuerpflichtigen, der Witwe M.G., noch von den Söhnen K.G. und R.G. eingebracht worden.

Es sei aus dem Akt nicht ersichtlich, ob die Aussetzung der Einhebung vom Finanzamt Gmünd bewilligt worden sei. Falls diese bewilligt worden wäre, würde es sich um einen „Nicht-Bescheid“ handeln, zumal eine entsprechende Berufung von den Erben nicht eingebracht worden sei.

Was die Berufung gegen die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffe, sei nochmals darauf hingewiesen, dass mangels der Erlassung eines Grundbescheides an Herrn R.G. auch ein Säumniszuschlag und die Vorschreibung von Zinsen ausgeschlossen erscheinen.

Es werde daher beantragt, in Stattgebung der eingebrochenen drei Berufungen die angefochtenen Bescheide zu beheben und das Verfahren einzustellen.

Mit Berufungvorentscheidung des Finanzamtes Waldviertel Standort Gmünd vom 4. August 2004 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Zur Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung gemäß §212a Abs. 5 BAO wird nach Darlegung der Bestimmungen des § 212a BAO Folgendes ausgeführt:

Im konkreten Fall sei am 13. Jänner 1994 durch den steuerlichen Vertreter der Erbin nach dem am 22. Juni 1992 verstorbenen G.R., Frau M.G., beantragt worden, die Einhebung der am 24. Jänner 1994 fälligen und aufgrund der Regelung über die Gesamtrechtsnachfolge des § 19 BAO auf Frau M.G. übergangenen Einkommensteuerschuld 1986 auszusetzen, weil die Höhe der Abgabe von der Erledigung der durch die H-GmbH und Mitgesellschafter (Finanzamt Linz, St.Nr. 123/4567) gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 1986 eingebrochenen Berufung abhängig gewesen sei.

Diesem Antrag auf Aussetzung sei mit Bescheid vom 18. Jänner 1994 stattgegeben worden. Dass nicht die Aussetzung des Gesamtbetrages der Einkommensteuer 1986, sondern nur die Saldogröße aus den gleichzeitig erlassenen (geänderten) Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1986 bis 1988 beantragt und bewilligt worden sei, sei im gegenständlichen Verfahren ohne Bedeutung.

Wenn nun der Vertreter des Bw. vermeint, dass weder Frau M.G. noch deren Söhne eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1986 eingebrochen hätten, weshalb die Bewilligung der Aussetzung rechtlich irrelevant gewesen wäre, so werde übersehen, dass bereits eine mittelbare Abhängigkeit von einer Berufungserledigung für eine stattgebende Erledigung des Aussetzungsantrages ausreiche. Eine mittelbare Abhängigkeit von einer Berufungserledigung liege nach herrschender Lehre vor allem dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid (z.B. Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) mit Berufung angefochten ist (Ritz, BAO-Kommentar, RZ. 7 zu § 212a).

Der Rechtsmeinung des Vertreters des Bw., dass es sich bei dem Aussetzungsbescheid vom 18. Jänner 1994 um einen „Nicht-Bescheid“ gehandelt habe, könne daher schon aus diesem Grund nicht gefolgt werden. Im Übrigen werde auf die Ausführungen im Bescheid vom 11. Juni 2004 verwiesen.

Ergänzend dazu werde darauf verwiesen, dass die Frage, wer Erbe sei, ausschließlich nach den im Außerstreitverfahren getroffenen Entscheidungen beurteilt werden könne. Im rechtskräftig abgeschlossenen Verlassenschaftsverfahren nach G.R. sei Frau M.G. als einziger Erbe festgestellt worden (Einanwortungsurkunde des Bezirksgerichtes vom 27. Jänner 1993, GZ. xy/z). Dies entspreche auch den Ausführungen des Vertreters des Bw.

in seiner Eingabe vom 2. Juni 2004. Der Einwand, es hätte mehrere Erben nach G.R. gegeben, sei daher unrichtig.

Daraus folge aber, dass aufgrund der gewählten Bezeichnung des Bescheidadressaten mit "Erbe nach G.R." nach der Verkehrsauffassung kein Zweifel an der Person des Bescheidadressaten bestehen könne (VwGH 23.4.1998, 96/15/0199). Was den Übergang der sich aus dem Aussetzungsbescheid ergebenden Rechtsstellung der am 29. November 1999 verstorbenen Frau M.G. auf den Bw. betreffe, werde nochmals auf § 19 BAO verwiesen, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers trete (Ritz, BAO-Kommentar, RZ 4 zu § 19 BAO).

Schließlich sei auch der Einwand, aus dem von der L-GmbH. eingebrachten Aussetzungsantrag sei nicht ersichtlich, in wessen Namen die Gesellschaft den Antrag gestellt habe, unrichtig; denn ein solches Verfahren wäre nur dann einzuleiten gewesen, wenn zweifelhaft gewesen wäre, wem ein Anbringen zuzurechnen sei (Ritz, BAO-Kommentar, RZ 2 zu § 85 BAO und dort zitierte Judikatur).

Zur Berufung gegen die Festsetzung von Aussetzungszinsen wurde ausgeführt, dass sich die Vorschreibung der Aussetzungszinsen anlässlich der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung aus § 212a Abs. 9 BAO ergeben habe.

Zum Säumniszuschlag wurde begründend ausgeführt, dass es Tatsache sei, dass die mit Ablaufbescheid vom 23. März 2004 per 30. April 2004 zahlbar gestellte Einkommensteuerschuld 1986 weder entrichtet worden sei noch sonst Maßnahmen gesetzt worden seien, welche den Eintritt dieser Verpflichtung hinausgeschoben hätten, weshalb die Festsetzung des Säumniszuschlages zu Recht erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 3. September 2004 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, wobei auf weitere Ausführungen verzichtet wurde.

Im Schriftsatz vom 28. Oktober 2004 wird neuerlich ausgeführt, dass laut Beschluss vom 2. Juli 1992 R.G. im Zusammenhang mit der Verlassenschaft seines Vaters eine Erbsentschlagung vorgenommen und erklärt habe, den Pflichtteil nicht in Anspruch zu nehmen. Die Erbschaft zu Gunsten M.G. sei im Jänner 1993 eingearbeitet worden.

Am 16. Dezember 1993 habe das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO an die Erbin nach G.R. zu Handen M.G. erlassen. Am 12. Jänner 1994 sei in der Folge ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt worden. Die Aussetzung sei offensichtlich verfügt worden.

M.G. sei am 29. November 1999 verstorben. Laut Einantwortungsurkunde vom 14. April 2004 sei R.G. erbserklärt. Ebenso sein Bruder K.G.. Beide je zur Hälfte. Zum Zeitpunkt des Todes

der Erblasserin bzw. der Einantwortung sei die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid noch unerledigt gewesen. Die beiden Erben seien als Nachfolger in die Rechtsposition der Vorgängerin eingerückt. Diese Gesamtrechtsnachfolge (§ 19 BAO) habe zum Übergang der abgabenrechtlichen Ansprüche und Schulden geführt. Natürlich auch zum Übergang der verfahrensrechtlichen Positionen.

Weder R.G. noch K.G. seien erbserklärte Erben nach G.R. gewesen. Beide hätten auch auf ihren Pflichtteil verzichtet. Sie seien eingeantwortete Erben nach M.G..

Der Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 23. März 2004 habe sich an den Rechtsnachfolger nach G.R. sen., zu Handen R.G. gerichtet. Die Berufung wäre Jahre nach dem Tod der Erbin M.G. erledigt worden.

Der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen, ebenfalls vom 23. März 2004, führt im Spruch denselben Normadressaten.

Gegen die beiden og. Bescheide habe R.G. am 28. April 2004 rechtzeitig Berufung ergriffen. Die Berufung sei mangelhaft. Sie enthalte nicht die erforderlichen Bestandteile des § 250 BAO.

In der Folge sei vom Finanzamt am 9. Juni 2004 ein Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages erteilt worden. Der Normadressat dieses Bescheides laute wiederum auf „Rechtsnachfolger nach G.R. sen., zu Handen R.G.“. Gegen diesen Bescheid sei am 21. Juni 2004 rechtzeitig Berufung eingebracht worden.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1986 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wäre erst Jahre nach dem Tod von M.G. entschieden und zwar zu einem Zeitpunkt, in dem der Nachlass nach M.G. den beiden Brüdern bereits eingeantwortet worden war.

Sind Bescheide über Abgaben (der verstorbenen M.G., diese Abgaben sind im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf sie übergegangen), die schuldrechtlich vor ihrem Ableben entstanden sind, zu ihren Lebzeiten (und auch bis zum Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens) nicht ergangen, so sind solche Abgabenbescheide unmittelbar an die Erben als Rechtsnachfolger der gesamtschuldnerischen Abgabenpflichtigen zu richten. Die Einantwortung ist Voraussetzung.

R.G. und K.G. (potentielle Erben) und G.R. (seinerzeitiger Erblasser) können nicht in Beziehung auf einen Dritten, das ist das Finanzamt Waldviertel, für eine Person gehalten werden, weil die beiden potentiellen Erben sich ihres Erbrechts entschlagen und auf ein Pflichtteil verzichtet hätten. Das Halten für eine Person sei jedoch für eine Gesamtrechtsnachfolge unbedingt Voraussetzung (§ 547 zweiter Satz ABGB). Daher sei auch eine mittelbare Gesamtrechtsnachfolge nicht möglich.

Der tatsächliche Erbe (hier die Frau des Verstorbenen) könne hier eine nicht vorhandene Gesamtrechtsnachfolge durch seine Gesamtrechtsnachfolge nicht vermitteln.

Die Nachfolge tritt mit dem Tod des Erblassers ein. Sie verwirklicht sich aber erst mit der Einantwortung. Hinsichtlich des Erblassers G.R. sei eine solche an die beiden potentiellen Erben nie erteilt worden. Eine mittelbare Gesamtrechtsnachfolge sei daher auch hier nicht möglich.

Es weisen daher die Bescheide vom 23. März 2004 und 9. Juni 2004 im Spruch einen unrichtigen Normadressaten aus.

Vor einer Berufungserledigung wäre seitens der Berufungsbehörde zweiter Instanz auch die Frage abzuklären, ob auch gleichartige Bescheide an den Bruder des R.G. (K.G.) gerichtet worden seien.

Ungeachtet des schwerwiegenden Verfahrensmangels (unrichtiger Bescheidadressat) sei festzustellen, dass die vorgelegten Berufungen vom 23. März 2004 mit weiteren Mängeln behaftet seien, nämlich die fehlenden Erklärungen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten würden, die fehlenden Erklärungen, welche Änderungen beantragt würden und die fehlenden Begründungen.

Es sei die Abgabenbehörde erster Instanz (die Bescheide seien allerdings schon vorverlegt) aber auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen bei inhaltlichen Mängeln der Berufung sowie zur Erlassung von Zurücknahmbescheide (wenn rechtmäßigen Mängelbehebungsaufträgen nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen werde) zuständig.

Aufhebende Berufungserledigungen seien nur zulässig, wenn die Berufungen weder zurückzuweisen, noch als zurückgenommen zu erklären, noch als gegenstandslos zu erklären seien (kassatorische Berufungserledigungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO).

Sofern keine solche Formalentscheidungen zu erfolgen haben, könne (besser müsse) die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Aufhebungen setzen nicht den Nachweis voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen.

Ob tatsächlich anders lautende Bescheide zu erlassen sein werden, hänge vom Ergebnis des nach Zustellung der Aufhebungsbescheide fortzusetzenden Ermittlungsverfahrens ab.

Sollte sich die Berufungsbehörde (richtig wohl: Abgabenbehörde) zweiter Instanz auf den Standpunkt stellen, dass die Berufung (Berufungen) zurückzuweisen ist (sind), weil die Berufung (Berufungen) unzulässig ist (sind), weil es sich um keinen Bescheid (keine Bescheide) handelt, zumal der Normadressat als Bestandteil des Spruches unrichtig ist, müsste die Abgabenbehörde erster Instanz den Bescheid (die Bescheide) aus dem Rechtsbestand nehmen. Jedenfalls seien dem Finanzamt eine Einhebung und eine Einbringung an Hand dieser Bescheide verwehrt.

Auf § 295 Abs. 3 BAO darf Bezug genommen werden.

Abschließend dürfen folgende Erklärungen abgegeben werden:

Die Berufungsbehörde (nicht das Finanzamt Waldviertel) sei über 10 Jahre nicht tätig geworden. Die Einbringung der Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof sei mit höchster Wahrscheinlichkeit überfällig gewesen.

Was dieses lange Untätigsein anlange, müsse betont werden, dass sich die lange Berufungserledigungsdauer überwiegend noch zu Lebzeiten von M.G. abgespielt habe. Wäre die Berufungserledigung noch zu ihren Lebzeiten erfolgt, wäre es zu weiteren Abgabenvorschreibungen (Aussetzungszinsen und Säumniszuschlag) bei R.G. nicht gekommen. Der Abgabenbehörde erster Instanz wäre das Konstrukt einer mittelbaren Gesamtrechtsnachfolge nie eingefallen.

Was das lange Untätigsein der Behörde anlangt, darf auf die im Zusammenhang mit dem Amtshaftungsgesetz ergangene Judikatur des OGH betreffend „Erledigungsverweigerung“ Bezug genommen werden. Aus diesen Judikaten gehe nämlich hervor, dass jahrelanges Nichterledigen von Eingaben durchaus einer Rechtsverweigerung gleichgesetzt werden kann.

Die vom Bw. durch seinen ausgewiesenen Rechtsanwalt gestellten Berufungsanträge vom 22. Juni 2004 bleiben daher voll aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 1 BAO gelten für schriftliche Bescheide 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.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge 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.

Gemäß § 547 ABGB stellt der Erbe, sobald er die Erbschaft angenommen hat, in Rücksicht auf dieselbe den Erblasser vor. Beide werden in Beziehung auf einen Dritten für eine Person gehalten. Vor der Annahme des Erben wird die Verlassenschaft so betrachtet, als wenn sie noch von dem Verstorbenen besessen würde.

Gemäß § 801 ABGB hat die unbedingte Erbserklärung zur Folge, dass der Erbe allen Gläubigern des Erblassers für ihre Forderungen, und allen Legaten für ihre Vermächtnisse haften muss, wenngleich die Verlassenschaft nicht hinreicht.

Aus den Verwaltungsakten sowie den Eingaben ist unstrittig festzustellen, dass der einkommensteuerpflichtige Herr G.R. am 22. Juni 1992 verstorben ist.

Im rechtskräftig abgeschlossenen Verlassenschaftsverfahren nach Herrn G.R. ist Frau M.G. als einziger Erbe festgestellt worden (Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes vom 27. Jänner 1993, GZ. xy/z) und der Witwe der Nachlass eingeantwortet, da laut Beschluss vom 2. Juli 1992 R.G. (und K.G.) im Zusammenhang mit der Verlassenschaft ihres Vaters eine Erbsentschlagung vorgenommen und erklärt haben, den Pflichtteil nicht in Anspruch zu nehmen.

Am 16. Dezember 1993 hat das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO an die Erbin nach Herrn G.R. erlassen.

Aufgrund eines Antrages von Frau M.G. als Erbin nach Herrn G.R. vom 12. Jänner 1994 wurde für die mit Bescheid vom 16. Dezember 1993 vorgeschriebene Einkommensteuer 1986 in Höhe von ATS 55.320,00 (die entsprechende Berufung wurde von der Firma H-GmbH eingebbracht) mit Bescheid des Finanzamtes Gmünd vom 18. Jänner 1994 die Aussetzung der Einhebung bis zu dem bescheidmäßig zu verfügenden Ablauf bzw. bis zu ihrem Widerruf bewilligt.

Frau M.G. ist am 29. November 1999 verstorben. Laut Einantwortungsurkunde vom 14. April 2004 sind Herr R.G. sowie sein Bruder K.G. je zur Hälfte erbserklärt. Zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin bzw. der Einantwortung war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid noch unerledigt.

Der Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung sowie der Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen, jeweils vom 23. März 2004, richten sich an den Rechtsnachfolger nach G.R. sen., zu Handen R.G..

In der Folge wurde vom Finanzamt am 9. Juni 2004 ein Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zugestellt, wobei der Normadressat dieses Bescheides wiederum auf „Rechtsnachfolger nach G.R. sen., zu Handen R.G.“ bezeichnet wurde.

Die Ausführungen in den Schriftsätze des Bw. konzentrieren sich darauf, dass die Bescheide vom 23. März 2004 und 9. Juni 2004 im Spruch einen unrichtigen Normadressaten ausweisen.

Dazu sei – im Übrigen im Einklang mit beiden Verfahrensparteien – festgehalten, dass bei einer Gesamtrechtsnachfolge alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger übergehen (Hinweis Ritz, BAO-Kommentar², 44). Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in materiellrechtlicher und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (VwGH 25.2.1993, 92/16/0114). § 19 Abs. 1 BAO versteht unter Gesamtrechtsnachfolge jedenfalls eine solche im zivilrechtlichen Sinn. Ein typischer Fall einer Gesamtrechtsnachfolge ist die Erbfolge (§ 547 ABGB). Zu den Rechtspositionen iSd § 19 BAO gehören ebenso wie ein Steuerschuldverhältnis iSd § 4 BAO bzw. der einzelnen Materiengesetze Haftungsverpflichtungen auf Grund von diesbezüglichen abgabenrechtlichen Bestimmungen (VwGH 17.10.2003, 99/17/0463).

Nach dem Tod des Erblassers ist ein Bescheid über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld mit Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an die Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen zu richten. Wer Erbe ist, ergibt sich aus den Feststellungen in der Einantwortungsurkunde, wobei die Abgabenbehörde dabei an die gerichtlichen Feststellungen der Erbenqualität gebunden ist.

Sowohl der Bw. als auch die Abgabenbehörde erster Instanz stellen unter Zitierung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes außer Streit, dass bei einer physischen Person in der Regel der Vor- und Zuname anzuführen ist. Eine unrichtige Bezeichnung eines Bescheidadressaten ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Adressaten bestehen (VwGH 24.2.2005, 2004/16/0199) und keine andere Rechtsperson existiert, auf die die gewählte Parteibezeichnung zutreffen würde.

Auch wenn der Bw. zunächst Zweifel angemeldet hat, ist doch die verstorbene Frau M.G. einzige Erbin nach Herrn G.R. gewesen. Als solche ist die Abgabenschuld von Herrn G.R. auf sie als Gesamtrechtsnachfolgerin übergegangen, da der Abgabenanspruch vor dem die Gesamtrechtsnachfolge bewirkenden Ereignis (z.B. Tod) entstanden ist. 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 die Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen (VwGH 13.3.1997, 96/15/0102).

Bei der Inanspruchnahme eines Erben gemäß § 19 Abs. 1 BAO kommt es nicht darauf an, welcher Betrag im Verlassenschaftsverfahren angemeldet wurde, sondern ausschließlich darauf, welche Abgabenschuld im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits entstanden war. Es ist weder erforderlich, dass die Abgabenschuld festgestellt, noch dass sie fällig geworden ist (VwGH 3.4.1990, 89/14/0267).

Weder R.G. noch Herrn K.G. waren erbserklärte Erben nach Herrn G.R.. Beide haben auch auf ihren Pflichtteil verzichtet. Sie sind eingeantwortete Erben nach Frau M.G.. Die

Abgabenschuld von Herrn G.R. ist zwar aufgrund der Erbschaft an die Witwe M.G. übergegangen. Im Rahmen der Einantwortung nach dem Tod von Frau M.G. wurden R.G. und Herrn K.G. je zur Hälfte Erben nach Frau M.G.. Dass sich unter den ererbten Schulden nach Frau M.G. auch von dieser ererbte Schulden nach Herrn G.R. befinden, ist insoweit irrelevant, als es sich jedenfalls um Schulden nach M.G. handelt. Die entsprechenden Bescheidadressaten wären richtiger Weise als Herr R.G. und Herr K.G. als Erben nach Frau M.G. zu bezeichnen gewesen.

Im Übrigen sei nur am Rande erwähnt werden, dass der Mängelbehebungsauftrag vom 11. Juni 2004 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2004 des Finanzamtes Waldviertel als Bescheidadressat R.G. als Rechtsnachfolger der verstorbenen M.G. aufweist.

Dem Spruch der angefochtenen Bescheide ist zudem kein Hinweis auf das bestehende Gesamtschuldverhältnis zwischen R.G. und Herrn K.G. zu entnehmen gewesen, was bei neuer Bescheiderlassung jedenfalls zu berücksichtigen sein wird. An wen (welchen Gesamtschuldner) die Abgabenbehörde das Leistungsangebot richtet und in welcher Höhe dies geschieht, liegt im Ermessen der Behörde (siehe dazu Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung zu § 6).

Zum Vorbringen des Bw., jedes Notariat sei nach einer Erbschaft verpflichtet, etwaige Finanzschulden zu ermitteln, sei erwähnt, dass dieses Versäumnis nicht den Finanzbehörden angelastet werden kann. Über allfällige diesbezügliche Haftungsfragen des damals tätigen Notars hat jedenfalls nicht die Abgabenberufungsbehörde zu entscheiden.

Was die sich offenbar auf den Grundlagenbescheid beziehende Verjährungseinrede betrifft, so ist dazu auszuführen, dass die Verjährung des Rechtes zur Einhebung fälliger Abgaben gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO gehemmt ist, solange die Einhebung der Abgabe ausgesetzt ist. Diese Hemmungswirkung besteht solange, als sie der Zeitspanne zwischen der Wirksamkeit der Bewilligung und der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung entspricht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2467). Für den Bw. ist daher insoweit nichts zu gewinnen, als diese Hemmungswirkung bis zur Zustellung eines neuen Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung besteht.

Schon die Abgabenbehörde erster Instanz hat darauf hingewiesen, dass "die Nichtanerkennung der mittelbaren (abgabenrechtlichen) Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich G.R. sen. letztendlich zu keinem anderen Ergebnis führen würde. Dies würde lediglich zu neuen Bescheiden über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung und der Festsetzung von Aussetzungszinsen führen, mit der Konsequenz, dass die Aussetzungszinsen bis zum Zeitpunkt der Erlassung der neuen Bescheide vorzuschreiben wären". In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass die Möglichkeit der Erlassung eines neuen Bescheides mit richtigem Bescheidadressaten nicht die Rechtmäßigkeit eines unrichtigen Bescheidadressaten substituieren kann.

Die mit der "Personenumschreibung" getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechts in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, auch deutlich und klar zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0001). Die Abgabenbehörde hat - wie bereits mehrfach erwähnt – als Bescheidadressaten in den angefochtenen Bescheiden den Bw. als Erbe nach seinem Vater angeführt. Doch im Zusammenhang mit der die angefochtenen Bescheide auslösenden Abgabenschuld ist diese Bezeichnung nur unvollständig und auch keiner Auslegung zugänglich.

Das "Deuten" eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten ist zulässig und geboten (VwGH 24.2.1999, 98/13/0118), wenn die Identifizierung des Adressaten durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt ist (VwGH 24.9.2003, 97/13/0224). Die Abgabenbehörde erster Instanz hat in den vorliegenden Fällen jedoch eindeutig den Bw. als Erben nach seinem Vater bezeichnet. Richtiger Weise wären als Adressaten der Abgabenbescheide jedoch der Bw. gemeinsam mit seinem Bruder K.G. als Erben nach seiner Mutter zu bezeichnen gewesen. Eine Ausdehnung der Bezeichnung des Bescheidadressaten auf eine zweite Person im Rahmen einer "Deutung" ist jedenfalls unzulässig.

Abschließend sei erwähnt, dass zahlreiche Fragen des Bw. im Rahmen seiner Berufung – vor allem zum zugrunde liegenden Sachverhalt (z.B. wer hat den Aussetzungsantrag gestellt?, wurde die Aussetzung der Einhebung bewilligt? etc.) – schon von der Abgabenbehörde erster Instanz beantwortet worden sind. Ein Eingehen auf das weitere Berufungsvorbringen erscheint somit im derzeitigen Verfahrensstadium entbehrlich.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. August 2005