



GZ. RV/3729-W/09,
GZ. RV/3730-W/09,
GZ. RV/3731-W/09,
GZ. RV/3732-W/09

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch B, gegen die als "Bescheide" bezeichneten Schreiben des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2006, Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 beschlossen:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der am 6. Jänner 2007 verstorbene A betrieb eine Gastwirtschaft. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes X, GZ. Y, vom 9. August 2007 wurde die Verlassenschaft nach A den gesetz-

lichen Erben (= Bw. (Witwe und minderjähriger Sohn des A)) eingewortet (S 54 bis 56 Finanzamtsakt).

Im Jahr 2008 wurde der Betrieb des Verstorbenen einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO unterzogen, die den Zeitraum 2004 bis 2006 umfasste. Dabei traf der Betriebsprüfer folgende Feststellungen (S 9 f./Finanzamtsakt):

"[...]

Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit

Gaststättenwesen

Tz 1 Feststellung zur Führung der Bücher

Auf Grund der Verlassenschaftsabhandlung nach dem Tod des Steuerpflichtigen A [...] wurden die Aktiva und Passiva des Verstorbenen vom Gerichtskommissär [...] zusammengestellt.

Aus dieser, vom Notar zusammengestellten Inventarliste geht hervor, dass der Verstorbene A einen beweglichen Nachlass (Bargeld und Wertsachen) in Höhe von rund 664.000,00 € hat. Den Nachweis über die Herkunft bzw. der Einkunftsquelle konnten die Erben nach dem Verstorbenen nicht vollständig nachweisen.

*Tz 2 Sicherheitszuschlag**[...]*

Da der Nachweis nicht vollständig mit Unterlagen nachgewiesen werden konnte und die Glaubhaftmachung nur zum Teil gelang, werden in den Jahren des Prüfungszeitraumes den erklärten Umsätzen bzw. Erlösen 15.000,00 € in Form eines Sicherheitszuschlages hinzugerechnet.

Sicherheitszuschlag

	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>
<i>netto 20%</i>	<i>10.000,00 €</i>	<i>10.000,00 €</i>	<i>10.000,00 €</i>
<i>netto 10%</i>	<i>5.000,00 €</i>	<i>5.000,00 €</i>	<i>5.000,00 €</i>

[...]"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 21. August 2008 die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide. Sämtliche Wiederaufnahms- und neue Sachbescheide waren an die "Verlassenschaft nach A" gerichtet.

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Vater des verstorbenen A, B, am 16. September 2008 Berufung:

Sein Sohn A sei am 6. Jänner 2007 verstorben. Das Verlassenschaftsverfahren sei beim Bezirksgericht X zur GZ. Y geführt und bereits rechtskräftig beendet worden. Auf Grund des Einantwortungsbeschlusses vom 9. August 2007 sei der Nachlass den gesetzlichen Erben (der Witwe und dem minderjährigen Sohn des A) eingewantwortet worden. Seine Schwiegertochter habe ihn, B, in ihrem Namen und im Namen seines Enkels zur Durchführung der Berufung bevollmächtigt.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien habe seiner Schwiegertochter einen Betrag von 22.296,96 € und seinem Enkel einen Betrag von 42.733,00 € an Erbschaftsteuer zur Zahlung vorgeschrieben. Beide Beträge seien bereits eingezahlt worden; Kopien der beiden Erbschaftsteuerbescheide und der Einzahlungsbelege seien der Berufung beigelegt.

Mit den angefochtenen Bescheiden sei vom Finanzamt nach dem Ergebnis der Außenprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 den erklärten Umsätzen bzw. Erlösen ein Betrag von jeweils jährlich 15.000,00 € in Form eines Sicherheitszuschlages hinzugerechnet worden, was eine Nachzahlung von insgesamt 26.192,36 € ausmachen würde.

Wie B bereits mit den beiden Prüfern im Rahmen der Außenprüfung ausführlich diskutiert habe, könne er natürlich die Einkunftsquellen seines verstorbenen Sohnes nicht zur Gänze mit Unterlagen nachträglich nachweisen. Er habe seinen Sohn auch nie darüber gefragt, was er mit seinem Geld mache.

Zwei Hauptgründe, wieso sein Sohn ein solch hohes Vermögen in einem Banksafe verwahrt gehabt habe, könne er allerdings schon nennen:

Im Jahre 1996 habe A aus einer Verlassenschaft nach Z einen Bargeldbetrag von ca. 110.000,00 \$ erhalten (1/6-Anteil). Diesen Betrag hätten auch die beiden Geschwister des A, C und D, erhalten. Die Ehegattin des B, E, habe aus dieser Verlassenschaft den Hälfteanteil, also ca. 330.000,00 \$, erhalten. Bei Z habe es sich um den Stiefbruder der E gehandelt, der kinderlos geblieben sei. Zum Beweis dafür lege er ein Schreiben Fs vom 3. Jänner 1996 vor, aus dem sich ergebe, dass C zuerst eine Teilzahlung von 100.000,00 \$ erhalten habe und dann noch einen Betrag von 9.983,88 \$. Diese Beträge hätten auch die beiden Söhne des B, D und A, erhalten. Die vorgelegten Urkunden lauteten zwar auf die Schwester C. Die auf A lautenden Urkunden seien aber mit der von B vorgelegten ident und nicht mehr auffindbar.

Die Ehegattin des B, E, habe das ihr zustehende Erbteil von ca. 330.000,00 \$ seinem Sohn zur Aufbewahrung übergeben, und zwar deswegen, damit A – wenn sowohl sie als auch er, B, einmal pflegebedürftig sein sollten – eine Pflegeperson für deren Betreuung aufnehmen hätte können. A selbst und auch seine beiden Geschwister hätten aus beruflichen Gründen diese Pflege nicht machen können. Die Ehegattin des B, E, könne diese Angaben natürlich bestätigen.

Weiters lege B eine Aufstellung vor, die er seinerzeit auch schon detailliert mit den beiden Prüfern ausführlich besprochen habe.

Jeweils ein Betrag von 225.000,00 S und 525.139,00 S resultiere aus einer Lebensversicherung, die sein Sohn A von der G-Versicherung erhalten habe. Aus einem Hausverkauf des Hauses H in I habe A einen Betrag von 183.000,00 S erhalten. Dieses Haus habe ebenfalls Z gehört. Drei Jahre nach dessen Tod hätten die Kinder des B dieses Haus erst verkaufen dürfen, da dies Z zur Bedingung gemacht gehabt habe. Das Haus sei dann im Jahr 1999 verkauft worden; es habe sich dabei um das Elternhaus der E gehandelt. Weiters habe A von

ihm, B, eine Heiratsausstattung von 10.000,00 € bekommen; A habe im September 1994 geheiratet.

Die handschriftliche Aufstellung über das von B zusammengefasste Vermögen des verstorbenen A lege B ebenfalls vor.

A sei bis zu seinem Ableben von der Steuerberatungskanzlei J vertreten worden und es habe noch nie Schwierigkeiten mit dem Finanzamt gegeben. Sein gesundes Rechtsempfinden sage B, dass Beträge, die aus einer Erbschaft stammten oder die von der Ehegattin des B, E, dem Sohn A nur zum Aufbewahren zwecks einer allfälligen Betreuung seiner Eltern im Pflegefall gegeben worden seien, nicht als Sicherheitszuschlag zur Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer hinzugerechnet werden könnten, da diese Beträge mit einer betrieblichen Nutzung keinesfalls etwas zu tun hätten.

Weiters seien diese Beträge bereits einmal versteuert worden, durch Zahlung einer nicht unbeträchtlichen Erbschaftsteuer. Wieso sein Sohn das meiste Geld in einem Schließfach aufbewahrt und nicht auf ein Sparbuch gegeben habe, könne B nicht sagen. Seiner Meinung nach gäbe es auch keine Vorschriften, wo jemand sein Geld aufzubewahren habe.

Beantragt werde daher, der Berufung stattzugeben und den für die Jahre 2004 bis 2006 festgesetzten Sicherheitszuschlag für die Umsatz- und Einkommensteuer mit 0 festzusetzen. Weiters werde beantragt, die Einhebung des in Streit stehenden Betrages bis zur Berufungserledigung auszusetzen.

Nachdem das Finanzamt am 30. April 2009 die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung (§ 72 ff Finanzamtsakt) an die "Verlassenschaft nach A" mit der Bitte um Kenntnisnahme und Gegenäußerung bis spätestens 29. Mai 2009 übermittelt hatte, wies es mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2009 – die wiederum an die "Verlassenschaft nach A" gerichtet war – die Berufung als unbegründet ab:

In der Berufung werde die Abschreibung des vom Betriebsprüfer festgesetzten Sicherheitszuschlages beantragt und dies damit begründet, dass das im Bankschließfach vorgefundene Bargeld zum größten Teil aus einer Erbschaft stamme. Außerdem sei ein Hausverkauf getätigt und fällige Lebensversicherungen seien ausbezahlt worden. Anlässlich der Eheschließung im Jahr 1994 seien 10.000,00 € an Heiratsausstattung vom Vater an den Sohn hingegeben worden.

Dem Berufungsvorbringen sei zu entgegnen, dass der Betriebsprüfer in seiner Vermögensdeckungsrechnung auf alle Einwände eingegangen sei und den Sicherheitszuschlag auf Basis des – trotz Berücksichtigung aller Vorbringen des B – noch verbleibenden, nicht geklärten Vermögenszuwachses im Schätzungswege ermittelt habe.

Die in der Berufungsbegründung vorgebrachte Erbschaft einschließlich des Verwahrungsbetrages für die Mutter sei bereits im Prüfungsverfahren eingewendet und vom Betriebsprüfer entsprechend berücksichtigt worden, weshalb ein neuerliches Vorbringen dieses Sachverhaltes keine abweichende Berufungserledigung zur Folge haben könne. Aus dem Einwand, dass für diese Beträge bereits Erbschaftsteuer entrichtet worden sei, sei für das Berufungsverfahren nichts zu gewinnen, da die Geldbeträge aus der Erbschaft ohnehin vom im Safe vorhandenen Vermögen rechnerisch in Abzug gebracht worden seien, weshalb dieser Teil des vorhandenen Vermögens bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatz- und Einkommensteuer im Schätzungswege ohnehin nicht berücksichtigt worden sei.

Zu den in der Berufungsschrift angeführten Versicherungsleistungen sei festzustellen, dass im Prüfungsverfahren bereits Auszahlungen von insgesamt 42.120,57 € in der Vermögensdeckungsrechnung erfasst worden seien und weitere zwar behauptet, aber nicht nachgewiesen hätten werden können, weshalb auch mit diesem Vorbringen keine Änderung der Vorschreibung erwirkt werden habe können.

Der in der Berufungsbegründung dargestellte Hausverkauf habe ebenfalls in der vom Betriebsprüfer erstellten Vermögensdeckungsrechnung mit einem Betrag von 13.299,12 € seinen Niederschlag gefunden, weshalb auch dieser Einwand nicht zu einer Änderung der erfolgten Abgabenfestsetzungen habe führen können.

Als letzter Punkt werde im Berufungsbegehren vorgebracht, dass im Jahr 1994 eine Heiratsausstattung von 10.000,00 € geflossen sei. Vom Betriebsprüfer sei ein Betrag von 3.633,64 € als Heiratsausstattung in der Berechnung berücksichtigt worden. Eine Rückfrage zu diesem Punkt habe ergeben, dass die Heiratsausstattung 3.633,64 € und die Kosten der Hochzeit 10.000,00 € betragen hätten, weshalb auch dieses Vorbringen zu einer Abänderung des verhängten Sicherheitszuschlages nicht geeignet gewesen sei.

Am 22. Oktober 2009 beantragte B die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Neben dem bereits in der Berufung vom 16. September 2008 Vorgebrachten (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung) wurde ausgeführt, der verstorbene A habe in den Jahren 2004 bis 2006 sicherlich nur Einkünfte aus seinem Gewerbebetrieb lukriert; das Geschäftsergebnis sei jedoch, soweit B das beurteilen könne, Jahr für Jahr rückläufig gewesen, sodass die angefochtenen Bescheide nicht berechtigt seien.

Wieso also während des Zeitraumes 2004 bis 2006 jeweils ein Betrag von 15.000,00 € den Einkünften bzw. Umsätzen des verstorbenen A hinzugerechnet worden sei, entbehre jeder nachvollziehbaren Grundlage und sei für B illusorisch.

Als Vater sei B natürlich über die genauen Einkommens- und Vermögensverhältnisse seines verstorbenen Sohnes nicht genau informiert gewesen; er habe daher in akribischer Kleinarbeit versuchen müssen, das zum Zeitpunkt des Todes aufgetauchte beträchtliche Vermögen des A den beiden Betriebsprüfern, seinen Wissensstand betreffend, vorzulegen. B könne sich jedoch an Vorgänge, die sich vor bereits mehr als dreizehn Jahren zugetragen hätten, nicht so genau erinnern. Er selbst habe den beiden Betriebsprüfern wahrheitsgemäß berichtet.

Abschließend wolle er neuerlich bemerken, dass es ihm als Vertreter seiner Schwiegertochter und seines Enkelkinds schwer falle, eine lückenlose Aufklärung des Sachverhaltes zu ermöglichen, da er natürlich in die genauen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des verstorbenen A in keiner Weise eingebunden gewesen sei.

Die Tatsache, dass seine Schwiegertochter den Betrieb per 31. Dezember 2008 habe schließen müssen, sei sicherlich ein Beweggrund dafür, dass der Umsatz und das Einkommen des A in den Jahren 2004 bis 2006 bereits rückläufig gewesen sei, ansonsten sie sicherlich den Betrieb weiterführen hätte können und wollen.

Am 30. Oktober 2009 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO, BGBl. Nr. 194/1961, hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die angefochtenen "Bescheide" vom 21. August 2008 (und die "Berufungsvorentscheidung" vom 24. September 2009) an die "Verlassenschaft nach A" gerichtet, obwohl diese zu jenem Zeitpunkt bereits den gesetzlichen Erben eingantwortet worden war (der Einantwortungsbeschluss war am 9. August 2007 ergangen, sohin bereits rund ein Jahr *vor* der Erlassung der angefochtenen "Bescheide"). Gegen Letztere richtet sich die gegenständliche Berufung.

3. Rechtliche Würdigung:

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide; daher sind Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, BAO³, § 273 Tz 6, mit Judikaturnachweisen).

Der Tod eines Abgabepflichtigen löst auch im Zustellverfahren eine Reihe wesentlicher Rechtsfolgen aus. Zunächst ist zu beachten, dass ab dem Zeitpunkt des Todes der Verstorbene nicht mehr Verfahrensrechtssubjekt und damit Bescheidadressat sein kann. *Ein Bescheid gegenüber einer rechtlich nicht existenten Person geht ins Leere, er vermag keine Wirkungen zu entfalten. Ein derartiger Bescheid ist nicht mangelhaft (bekämpfbar, aber wirksam), er ist vielmehr ein nicht existenter "Nichtbescheid" (Wanke, Zustellungsfragen im Abgabenverfahren, Teil 3: Änderung und Erlöschen der Vollmacht, ÖStZ Nr. 19/1988, S 298); über eine Berufung gegen einen "Nichtbescheid" ist durch Zurückweisung zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 6, siehe oben).*

Nach dem Tod des Abgabepflichtigen ist ein Bescheid über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld *vor* der Einantwortung an die Verlassenschaft zu richten, *nach* der Einantwortung an den *Erben* als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen, ist doch die Verlassenschaft nur bis zur Einantwortung parteifähig, während *danach nur der Erbe legitimiert* ist (*Wanke*, S 298).

Im Abgabenverfahren ist daher bei *jeder* Verfahrenshandlung zu prüfen, ob sie an die richtige Person (Abgabepflichtiger, Verlassenschaft, Erbe) gerichtet ist, *da anderenfalls die Abgabenbescheide keine Wirkung zu erzielen vermögen und diesbezüglich fehlerhafte Bescheide nur durch neu zu erlassende Bescheide "saniert" werden können* (eine "Sanierung" durch Umstellung des Bescheidadressaten im Rechtsmittelverfahren kommt nicht in Betracht, da dies-

falls die Sachentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz – mangels Vorliegens eines Erstbescheides – unzulässig wäre: *Wanke*, S 298).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die angefochtenen "Bescheide" vom 21. August 2008 (und die "Berufungsvorentscheidung" vom 24. September 2009) an die "Verlassenschaft nach A" gerichtet, *obwohl diese zu jenem Zeitpunkt bereits den gesetzlichen Erben eingantwortet worden war* (siehe oben Punkt 2. "Festgestellter Sachverhalt"). *Da die Bescheide jedoch - auf Grund der bereits erfolgten Einantwortung - an die Erben als Rechtsnachfolger des A zu richten gewesen wären, sind sie als nicht existente "Nichtbescheide" (Schriftstücke ohne Bescheidcharakter) zu qualifizieren, die keine Wirkung zu erzielen vermögen.*

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 17. November 2009