

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache SHV F, Adr SHV, betreffend Beschwerde vom 27. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Juli 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 beschlossen:

Die Beschwerde vom 27. Juli 2021 wird gemäß § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Einleitend muss darauf hingewiesen werden, dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2022, Ro 2022/15/0026, entgegen der Annahme des BFG im aufgehobenen Erkenntnis vom 5.4.2022, RV/5100118/2022, ein Sozialhilfeverband nicht infolge der Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG als Vertreter eines ruhenden Nachlasses (der Verlassenschaft nach) zur Stellung eines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung befugt ist. Somit sind sämtliche Eingaben bzw. Anträge, die der Sozialhilfeverband als Vertreter des ruhenden Nachlasses eingebracht hat, als Eingaben des Sozialhilfeverbandes zu werten.

Die vom Sozialhilfeverband (ursprünglich in Vertretung des ruhenden Nachlasses) eingebrachte Beschwerde ist somit auch als vom Sozialhilfeverband im eigenen Namen und nicht als von der Verlassenschaft nach ... eingebracht zu werten. Das vom BFG in der Beschwerdesache „Verlassenschaft nach“ ergangene Erkenntnis wurde vom VwGH wegen Unzuständigkeit des BFG aufgehoben. Im fortgesetzten Verfahren ist somit die dem BFG zur Entscheidung vorgelegte Beschwerde als Beschwerde des Sozialhilfeverbandes zu werten und über diese ist somit in der Beschwerdesache Sozialhilfeverband zu entscheiden.

Die vom BFG im Erkenntnis vom 5.4.2022 vorgenommenen Auslegungen der einzelnen Parteienerklärungen und der ergangenen Bescheide bleiben unverändert, da diese auch der VwGH seiner aufhebenden Entscheidung vom 23.11.2022 zu Grunde gelegt hat.

Bisheriges verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Verfahren und Sachverhalt

Der SHV F (in der Folge: SHV F) hat infolge einer Ermächtigung gemäß § 153 Abs. 2 AußStrG durch das zuständige Verlassenschaftsgericht vom 1.9.2020 am 31.3.2021 einen Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (ANV) 2020 für den am 30.5.2020 verstorbenen AE (in der Folge: AE) eingebracht.

In der angesprochenen Ermächtigung hatte das zuständige Verlassenschaftsgericht beschlossen, dass dem SHV F auf Antrag die Ermächtigung erteilt werde, für den Verstorbenen die Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für die Jahre 2019 und 2020 beim FA durchzuführen und das sich daraus ergebende Guthaben in Empfang zu nehmen (20% davon dem Sohn des Verstorbenen zu übergeben).

Am 5.7.2021 wies das Finanzamt Österreich diesen Antrag mit einem Bescheid an die Verlassenschaft nach AE, z.H. des SHV, z.H. Frau Bezirkshauptfrau zurück. Der Bescheid wurde dem SHV F zugestellt. In der Begründung wird ausgeführt, dass der ermächtigende Gerichtsbeschluss gemäß § 116 Abs. 2 BAO für das Finanzamt nicht bindend sei. Die Frage der abgabenrechtlichen Antragslegitimation sei im finanzbehördlichen Verfahren zu klären. Der SHV sei aber durch die Ermächtigung nur Einzelrechtsnachfolger des Verstorbenen geworden und einem Einzelrechtsnachfolger komme infolge des § 19 Abs. 1 BAO keine Antragslegitimation zu. Die Verlassenschaft bleibe als juristische Person bestehen und diese könne nur durch einen bestellten Verlassenschaftskurator handeln, nur dieser könne Anträge einbringen und Bescheide entgegennehmen.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid brachte die Bezirkshauptfrau als Obfrau des SHV F und wie sich aus der Begründung ergibt im Namen des SHV F und in Vertretung der Verlassenschaft nach AE am 27.7.2021 eine Bescheidbeschwerde ein. Der Beschwerde war auch der Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 1.9.2020 beigelegt.

Diese Beschwerde wurde vom Finanzamt mit einer Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 9.12.2021 als unbegründet abgewiesen. Diese BVE erging an den SHV F.

Gegen diese BVE wurde am 14.1.2022 ein als Beschwerde überschriebenes Dokument mit dem ermächtigenden Gerichtsbeschluss als Beilage eingebracht. Inhaltlich entspricht das Schreiben der ursprünglichen Beschwerde. Auch hier ergibt sich wieder aus der Begründung und der Beilage, dass dieses Schreiben als Vorlageantrag zu werten ist und vom SHV in Vertretung der Verl. nach NN eingebracht wurde.

Das BFG gab der Beschwerde mit dem Erkenntnis vom 5.4.2022, RV/5100118/2022 Folge indem es aussprach: „Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.“ Nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 setze eine Arbeitnehmerveranlagung einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus. § 153 Abs. 2 AußStrG

bestimme, dass im Fall der Anwendbarkeit von österreichischem Recht auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen das Gericht auf Antrag denjenigen, deren Anspruch nach der Aktenlage bescheinigt sei, die Ermächtigung zu erteilen habe, das Verlassenschaftsvermögen ganz oder zu bestimmten Teilen zu übernehmen, dazu gehörende Rechte geltend zu machen oder aufzugeben, über erhaltene Leistungen rechtswirksam zu quittieren und Löschungserklärungen auszustellen. Ein Sozialhilfeverband habe nach der Judikatur des OGH Anspruch auf 80% einer Gutschrift aus einer Arbeitnehmerveranlagung, die auf Rentenzahlungen aus Pflegezeiträumen stammten, und könne vom Verlassenschaftsgericht ermächtigt werden, diesen Anspruch auch vor den Abgabenbehörden als Vertreter des ruhenden Nachlasses geltend zu machen. Der Sozialhilfeverband sei damit ein Vertreter nach § 80 BAO, der ruhende Nachlass der Gesamtrechtsnachfolger nach § 19 BAO. Der Vertreter einer juristischen Person habe nach § 80 BAO alle Pflichten der vertretenen Person zu erfüllen und alle dieser Person zustehenden Rechte wahrzunehmen.

Die Antragstellung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung obliege nur dem Abgabepflichtigen bzw. dessen Gesamtrechtsnachfolger. Unstrittig sei der ruhende Nachlass Gesamtrechtsnachfolger des antragsberechtigten Abgabepflichtigen. Durch die gerichtliche Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG sei der Sozialhilfeverband im vereinfachten Verfahren ermächtigt worden, als Vertreter des ruhenden Nachlasses die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zu beantragen. Das Verlassenschaftsgericht sei nach der Judikatur des OGH alleine zuständig, für die ordentliche Vertretung des ruhenden Nachlasses Sorge zu tragen. Der Sozialhilfeverband werde als Vertreter des Gesamtrechtsnachfolgers Verlassenschaft nach AE in dieser von der Ermächtigung umfassten Sache tätig. Die Arbeitnehmerveranlagung 2020 für AE sei daher durchzuführen und der Zurückweisungsbescheid ersatzlos aufzuheben. Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht zu.

Hinsichtlich der nach Ansicht des BFG durch eine Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG begründeten Vertretungsbefugnis für die Umsetzung eines konkret bestehenden Anspruches wird im aufgehobenen Erkenntnis unter Bezugnahme auf die zivilrechtliche Judikatur des OGH (OGH vom 5.8.2021, 2 Ob 65/21d) ausgeführt: Das zuständige Verlassenschaftsgericht sei alleine zuständig für die ordentliche Vertretung des ruhenden Nachlasses Sorge zu tragen. Eine gerichtliche Ermächtigung bewirke lediglich, dass der Ermächtigte als Vertreterin der Verlassenschaft befugt sei, beim Finanzamt Anträge zu stellen und Erklärungen abzugeben. Ob diese Ermächtigung tatsächlich ausreichend sein könne, die Verlassenschaft wirksam vor den Abgabenbehörden vertreten zu können, werde die Behörde in einem allfälligen Verfahren beurteilen. Hinsichtlich der Frage, der ausreichenden Klarstellung der Vertretungsbefugnis verweise der OGH auf den Beitrag von Berger in iFamZ (Steuerguthaben und Arbeitnehmerveranlagung, iFamZ 2021, 173). In diesem Beitrag komme der Autor zu dem Ergebnis, dass eine auch für die Abgabenbehörde wirksame Vertreterbestellung gegeben sei. Dies ergäbe sich insbesondere zur Judikatur zu der im Wesentlichen gleichen

Vorgängerbestimmung und auch aus OGH Beschluss OGH 2 Ob 72/19f, in dem der OGH keine Zweifel hatte, dass der Sohn des Verstorbenen (ohne Einantwortung) vom Bezirksgericht zur Beantragung einer ANV des Verstorbenen ermächtigt werden könne. Als Vertreter des ruhenden Nachlasses könne somit nicht nur ein Verlassenschaftskurator bestellt werden sondern es könne auch im vereinfachten Verfahren eine anspruchsberechtigte Person ermächtigt werden, bestimmte Rechte in einem bestimmten Verfahren geltend zu machen.

Gegen dieses Erkenntnis richtete sich die Revision des Finanzamtes, die vorbringt, es gebe zu der Frage, welche Rechtswirkungen eine Ermächtigung gemäß § 153 Abs. 2 AußStrG auf die Befugnis zur Antragstellung für eine Arbeitnehmerveranlagung habe, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Für die wirksame Einbringung eines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung sei eine ausreichende Bevollmächtigung notwendige Voraussetzung. Die BAO definiere in § 80, wer Vertreter eines Abgabepflichtigen sei. Die Ermächtigung gemäß § 153 Abs. 2 AußStrG führe nicht zu einer umfassenden Vertretung der Verlassenschaft.

Beweiswürdigung

Der geschilderte und unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen.

Rechtsgrundlagen

Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen (nur) bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.

Gemäß § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 hat eine Arbeitnehmerveranlagung zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren einen diesbezüglichen Antrag stellt. Einen solchen Antrag kann somit nur der Steuerpflichtige selbst, ein in der BAO vorgesehener Vertreter oder der Gesamtrechtsnachfolger stellen.

§ 82 BAO lautet: „(1) Soll gegen eine nicht voll handlungsfähige Person, die eines gesetzlichen Vertreters entbehrt, [...] eine Amtshandlung vorgenommen werden, so kann die Abgabenbehörde, wenn die Wichtigkeit der Sache es erfordert, auf Kosten des zu Vertretenden die Betrauung eines gesetzlichen Vertreters (§ 1034 ABGB) beim zuständigen Gericht (§ 109 Jurisdiktionsnorm) beantragen.

(2) Ist zweifelhaft, wer zur Vertretung einer Verlassenschaft befugt ist, oder wer beim Wegfall einer juristischen Person oder eines dieser ähnlichen Gebildes oder eines sonst verbleibenden Vermögens vertretungsbefugt ist, gilt Abs. 1 sinngemäß.“

Gemäß § 153 Abs. 1 AußStrG unterbleibt die Abhandlung, wenn -wie im Revisionsfall - Aktiven der Verlassenschaft nicht vorhanden sind oder den Wert von 5 000 Euro nicht übersteigen,

sofern kein Antrag auf Fortsetzung des Verlassenschaftsverfahrens gestellt wird. Das Verlassenschaftsgericht kann nach Abs. 2 leg cit. auf Antrag denjenigen, deren Anspruch nach der Aktenlage bescheinigt ist, die Ermächtigung erteilen, das Verlassenschaftsvermögen ganz oder zu bestimmten Teilen zu übernehmen, dazu gehörende Rechte geltend zu machen oder aufzugeben, über erhaltene Leistungen rechtswirksam zu quittieren und Löschungserklärungen auszustellen.

Nach § 243 BAO sind Bescheidbeschwerden **gegen Bescheide**, die von Abgabenbehörden erlassen wurden, an die Verwaltungsgerichte zulässig.

§ 246 Abs. 1 BAO bestimmt: Zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde ist jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende **Bescheid ergangen** ist.

Ein Bescheid ergeht an die Person, die gem. § 93 Abs. 2 BAO im Spruch des Bescheides genannt ist und der gegenüber der Bescheid nach § 97 BAO wirksam bekannt gegeben ist.

§ 97 Abs 1 BAO lautet: „(1) Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt
1. a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;
2. b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.“

Ein schriftlich ergangener Bescheid muss demnach bei gegenständlicher Sachlage wirksam zugestellt sein.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) ist gem. § 1 Abs. 1 BFGG zuständig für Entscheidungen über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 bis 3 B-VG in bestimmten Abgabensachen. Das BFG erkennt somit neben Beschwerden gegen hier nicht relevante Ausübungen und Verletzungen über Beschwerden **gegen den Bescheid** einer Verwaltungsbehörde in bestimmten Abgabensachen wegen Rechtswidrigkeit.

Das BFG entscheidet nach § 279 BAO mit einem Erkenntnis nur in der Sache selbst, wenn die Beschwerde nicht nach § 278 BAO zB mit Beschluss zurückzuweisen ist.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Im Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2022, Ro 2022/15/0026 hat der VwGH judiziert:

12 Kommt es nicht zur Einantwortung eines Erben liegt keine Gesamtrechtsnachfolge des Erben, sondern nur Einzelrechtsnachfolge vor (vgl. VwGH 16.12.1969, 1302/69, zu einer Vorgängerbestimmung). Auch die Ermächtigung gemäß § 153 Abs. 2 AußStrG führt zu keiner Gesamtrechtsnachfolge (vgl. Winkler in Schneider/Verwejen, AußStrG, §

153 Rn 13; Sailer in Gitschthaler/Höllwerth, AußerStreitG I2, § 153 Rn 9). Nach herrschender Lehre und Judikatur bleibt in Fällen des § 153 AußStrG der ruhende Nachlass bestehen, auch wenn eine Ermächtigung im Sinne des Abs. 2 leg. cit. erteilt wurde (vgl. OGH 13.10.1992, 10 ObS 133/92; 16.1.1986, 6 Ob 716/85 zur Vorgängerbestimmung; Schneider/Verwejen, AußStrG, § 153 Rn 9; Obermaier, ÖJZ 2008, 127; jeweils mwN).

13 Die Verlassenschaft setzt vor der Einantwortung des Erben die Rechte und Pflichten des verstorbenen Steuerpflichtigen fort (§ 531 ABGB). Der ruhende Nachlass bzw. die Verlassenschaft ist eine juristische Person (vgl. VwGH 13.3.1997, 96/15/0102).

14 **Der Sozialhilfeverband ist nicht gesetzlicher Vertreter des ruhenden Nachlasses.** Er verfügt auch nicht über eine Zustellbevollmächtigung für den ruhenden Nachlass. Auch die Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG bewirkt nicht die Befugnis zur gesetzlichen Vertretung des Nachlasses und berechtigt daher nicht zur Antragstellung nach § 41 Abs. 2 Z 1 ESt 1988.

15 Eine als Bescheid intendierte Erledigung wird erst wirksam, wenn sie der Partei, an die sie ergehen soll (§ 93 Abs 2 BAO), bekannt gegeben wird (vgl. Ritz/Koran, BAO7, § 97 Tz 1).

16 Im gegenständlichen Fall ist die Erledigung des Finanzamtes vom 6. Juli 2021 an die Verlassenschaft nach AE als Partei gerichtet. Die Zustellung wurde an die Partei zu Händen des Sozialhilfeverbandes F verfügt. Die Zustellung ist an den Sozialhilfeverband F (als Empfänger der Sendung) erfolgt.

17 Das Finanzamt hat somit die Zustellung an eine Einrichtung (Sozialhilfeverband F) verfügt, der keine Vertretungsbefugnis zukommt. Daher konnte die Erledigung des Finanzamtes vom 6. Juli 2021 nicht wirksam werden (vgl. auch Ritz, BAO7, § 13 ZustellG Tz 11; vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0140).

18 Die Beschwerde richtet sich gegen diese Erledigung vom 6. Juli 2021 und somit gegen eine Enunziation, die rechtlich nicht existent geworden ist, also gegen einen „Nichtbescheid“. Daher hätte das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unzulässig zurückweisen müssen (vgl. VwGH 27.4.1995, 93/17/0075).

19 Zu einer meritorischen Erledigung der Beschwerde nach § 279 BAO war das Bundesfinanzgericht nicht zuständig.

Rechtliche Erwägungen

Ohne nähere Begründung hielt der VwGH fest, dass eine Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG nicht die Befugnis zur gesetzlichen Vertretung des Nachlasses bewirkt und daher nicht zur Antragstellung nach § 41 Abs. 2 Z 1 ESt 1988 berechtigt.

Als Ergebnis der Nichtanerkennung einer Vertretungsbefugnis infolge einer Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG für die Stellung eines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung ergibt sich zusammengefasst, dass zwar ein Antrag des SHV F auf Arbeitnehmerveranlagung vorliegt, über diesen aber nicht wirksam bescheidmäßig abgesprochen wurde.

Der Zurückweisungsbescheid sollte nach der erkennbaren Absicht des Finanzamtes zwar an die Verlassenschaft nach AE ergehen, wurde aber dem nicht vertretungsbefugten und auch nicht zustellungsbevollmächtigten SHV F zugestellt, weshalb dieser Bescheid rechtlich nicht wirksam wurde und ein sog. Nichtbescheid vorliegt.

Weiters ergibt sich, dass der SHV F selbst als Einbringer der Beschwerde gegen den Nichtbescheid vom 6.7.2021 anzusehen ist und über diese Beschwerde zu entscheiden ist. Auch eine zwingend zu ergehende BVE, nunmehr als unmittelbar gegenüber dem SHV F erlassen anzusehen, liegt vor. Diese Beschwerde richtet sich gegen eine rechtlich nicht wirksame „Enunziation“ und ist daher jedenfalls als unzulässig zurückzuweisen. Das BFG hat nach der BAO und dem BFGG nur über Beschwerden gegen Bescheide zu entscheiden. Ob noch weitere Unzulässigkeitsgründe vorliegen würden, muss nicht geprüft werden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision war als unzulässig zu erklären, da dieser Beschluss im fortgesetzten Verfahren die Rechtsansicht des VwGH (VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026) umsetzt.

Linz, am 2. Jänner 2023