

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch die Richterin Mag. Heidemarie Winkler über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, vom 30. November 2017, gegen den Haftungsbescheid des (vormaligen) Finanzamtes Baden Mödling, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 30. Oktober 2017 betreffend Inanspruchnahme in Höhe von EUR 337.342,09 (Körperschaftssteuer 2007-2009), Steuernummer ***BF1StNr1***, folgenden Beschluss:

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Verfahrensgang und festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ***BF***, in Folge kurz BF, war seit 10.05.2007 Geschäftsführer der im Firmenbuch unter FN***2*** eingetragenen ***3*** Bau GmbH.

Mit Haftungsbescheid vom 30.10.2007 wurde er für die aushaftenden, uneinbringlichen Abgabenschulden der Firma ***3*** Bau GmbH, StNr ***Stnr***, in Höhe von EUR 337.342,09 (Körperschaftssteuer 2007-2009), in Anspruch genommen.

Dagegen brachte die anwaltliche Vertretung des BF, Dr. ***RA***, am 30.11.2017 das Rechtsmittel der Beschwerde ein, welche mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.02.2018 als unbegründet abgewiesen wurde.

Dagegen brachte der BF am 06.03.2018 einen Vorlageantrag ein.

Das Finanzamt, die belangte Behörde, legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 24.07.2018 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor.

Am ***4***.2018 verstarb der BF.

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.7.2020 wurde der gegenständliche Fall der unbesetzten Gerichtsabteilung 1022 abgenommen und zum Stichtag 1.10.2020 der Gerichtsabteilung 1078 neu zugeteilt. Diese Abteilung wurde mit 01.01.2021 neu besetzt.

Seit März 2021 urgierte die Richterin in regelmäßigen Abständen den Verfahrensstand des Verlassenschaftsverfahrens. Dabei wurde von der Notarsubstitutin mehrfach mitgeteilt, dass die Verlassenschaft überschuldet sei und vermutlich mit einer kridamäßigen Verteilung/Überlassung an Zahlung statt, abgeschlossen werden wird.

Laut Beschluss des Bezirksgerichtes Baden, ***1***, vom 29.11.2022, dem BFG übermittelt am 17.01.2023, ist die Verlassenschaft nach ***BF***, geb. ***5***.1961, bestehend aus

Aktiva per Todestag von insgesamt	€ 36.287,36
und Passiva per Todestag von insgesamt	€ 420.988,75
und Aktiva nach Realisierung	€ 20.110,58
und Passiva von aktuell	€ 431.333,13
mit dem tatsächlichen Betrag von	€ -441.222,55

überschuldet.

Die beschwerdeführende Verlassenschaft wurde infolge Überschuldung den Gläubigern an Zahlungs Statt in Form einer kridamäßigen Verteilung überlassen.

Aus dem Beschluss geht weiters hervor, dass die streitgegenständliche Forderung der belangten Behörde iHv 337.342,00 im Nachlass lediglich in Höhe von EUR 1.132,80 Deckung fand und die gerichtlich bestellte Verlassenschaftskuratorin mit Rechtskraft des Beschlusses ihres Amtes als Verlassenschaftskuratorin enthoben wurde.

Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sowie der Verfahrenslauf ergeben sich aus den aktenkundigen Unterlagen und dem Beschluss des Bezirksgerichtes Baden vom 29.11.2022 und sind unstrittig.

Rechtliche Würdigung

§ 79 BAO lautet:

"Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden."

§ 80 BAO lautet:

"(1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

(2) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse.

(3) Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war."

§ 82 BAO lautet:

"(1) Soll gegen eine nicht voll handlungsfähige Person, die eines gesetzlichen Vertreters entbehrt, oder gegen eine Person, deren Aufenthalt unbekannt ist, 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."

§ 154 AußStrG lautet:

„(1) Ist auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen österreichisches Recht anzuwenden, so hat das Gericht die Aktiven einer überschuldeten Verlassenschaft auf Antrag den Gläubigern zu überlassen, wenn nicht schon eine unbedingte Erbantrittserklärung oder ein Antrag auf Überlassung als erblos vorliegt und kein Verlassenschaftsinsolvenzverfahren eröffnet wurde.

(2) Das Vermögen ist zu verteilen:

1. *zunächst in sinngemäßer Anwendung der §§ 46 und 47 IO;*
2. *sodann an den gerichtlichen Erwachsenenvertreter des Verstorbenen, soweit ihm beschlussmäßig Beträge zuerkannt wurden;*
3. *schließlich an alle übrigen Gläubiger, jeweils im Verhältnis der Höhe ihrer unbestrittenen oder durch unbedenkliche Urkunden bescheinigten Forderungen.“*

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit (betreffend den Nachlass und nach Einantwortung betreffend die Erben) die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes; § 2 Zivilprozessordnung ist sinngemäß anzuwenden. Die Rechtsfähigkeit von natürlichen Personen endet mit dem Tod (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 Anm 7).

Für den Zeitraum zwischen dem Tod des Verstorbenen und der Einantwortung kennt das bürgerliche Recht die Rechtsfigur des ruhenden Nachlasses (§ 531 ABGB - hereditas iacens). Da gemäß § 79 BAO im Abgaben(verfahrens-)recht für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, ist der ruhende Nachlass beispielsweise auch Adressat von Bescheiden (vgl. etwa VwGH 25.2.2010, 2010/16/0029; VwGH 24.6.2010, 2010/15/0096; VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0031).

Somit ist ein Bescheid nach dem Tod des Erblassers über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld vor der Einantwortung an die Verlassenschaft (vertreten durch den Verlassenschaftskurator, Erbenmachthaber oder den bzw. die erbserklärten Erben) und nach der Einantwortung an die Erben als Rechtsnachfolger zu richten (VwGH 24.6.2010, 2010/15/0096; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 19 Anm 8).

Als Verlassenschaftsverfahren bezeichnet das Gesetz alle Verfahren, die sich mit der rechtlichen Abwicklung des Nachlasses befassen. Dazu zählen neben der Verlassenschaftsabhandlung auch alle Verfahren, in denen es nicht zu einer Einantwortung kommt (kein ausreichendes Vermögen, überschuldetes Vermögen, Fehlen der inländischen Abhandlungsgerichtsbarkeit oder erblose Verlassenschaft - vgl. *Bittner*, Außerstreitgesetz² (2012) Vor § 143 Rz 1). Die Bestimmungen über die eigentliche Verlassenschaftsabhandlung beginnen mit der Vertretungsvorsorge, die in § 156 AußStrG geregelt ist. Davor finden sich die Bestimmungen über das Vorverfahren. Zu diesem Vorverfahren gehört auch die Überlassung an Zahlungs statt (§ 154 und § 155 AußStrG).

Vor der Annahme durch den Erben wird die Verlassenschaft so betrachtet, als wenn sie noch vom Verstorbenen besessen würde. Die überwiegende Lehre definiert den Nachlass als juristische Person (*Koziol/Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I14 Tz 246; *Sprohar/Heimlich in Fenyves/Kerschner/Vonkilch* ABGB³ [Klang] § 547 aF Rz 3 mwN; vgl. auch *Grabner/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 1 Anm 2). Der ruhende Nachlass soll als Rechtssubjekt die Zeitspanne zwischen dem Erbfall und der Einantwortung überbrücken (*Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON1.02 Rz 7).

Der ruhende Nachlass verliert seine Rechtspersönlichkeit erst mit der Einantwortung. Konsequenterweise besteht er dann weiter, wenn eine Einantwortung nicht stattgefunden hat (*Obermaier*, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008/15). Unterbleibt die Einantwortung einer Verlassenschaft zB gemäß §§ 154ff AußStrG an die präsumtiven Erben, so sind diese Personen nicht Gesamtrechtsnachfolger und allfällige abgabenrechtliche Verpflichtungen oder Ansprüche können nicht im Wege des § 19 BAO übergehen.

Als juristische Person bedarf es eines Vertreters, der für diese juristische Person (Verlassenschaft) handelt. Solche Vertreter können ein Verlassenschaftskurator, Erbenmachthaber oder der bzw. die erbserklärten Erben sein. Mit der Bestellung des Verlassenschaftskurators enden die Rechte der präsumtiven oder erbantrittserklärten Erben nach § 810 ABGB (*Spruzina in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON1.02 § 810 Rz 11). Die "Antretung der Erbschaft", die Erbantrittserklärung, ist gegenüber dem Gerichtskommissär abzugeben (§ 157 Abs. 1 AußStrG - *Bittner*, Außerstreitgesetz² (2012) § 171 Rz 8).

Aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes Baden ist nicht ersichtlich, dass eine Person eine Erbserklärung (Erklärung einer erbberechtigten Person, eine Erbschaft anzunehmen, wobei zwischen bedingter und unbedingter Erbserklärung unterschieden wird) abgegeben hätte. Vielmehr lässt sich aus dem Beschluss, mit dem eine kridamäßige Verteilung vorgenommen wurde, ableiten, dass gerade keine Erbserklärung abgegeben wurde und das Verlassenschaftsverfahren mit der kridamäßigen Verteilung beendet wurde. Hat kein Erbe eine Erbserklärung abgegeben, kann die in § 810 ABGB vorgesehene Vertretungsfunktion nicht ausgeübt werden.

Der Beschluss über die Überlassung an Zahlungs statt stellt einen materiell-rechtlichen Erwerbstitel dar. Er stellt aber keinen Erwerbstitel für die Erbschaft selbst, sondern nur für die im Beschluss bezeichneten einzelnen Bestandteile dar und führt zur Einzelrechtsnachfolge; der Zustand des ruhenden Nachlasses bleibt im Übrigen erhalten (*Nemeth in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §§ 798-798a Rz 5; *Spruzina in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON1.02 § 798 Rz 2). Allerdings wirkt die Überlassung an Zahlungs statt verfahrensbeendend (*Obermaier*, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008/15).

In Anwendung der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen auf den vorliegenden Sachverhalt ergibt sich, dass mangels Einantwortung keine Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, sodass keine Rechte oder Pflichten übergegangen sind.

Gibt es jedoch keinen Vertreter der juristischen Person "ruhender Nachlass", der für diese Person rechtsgeschäftliche Handlungen vornehmen kann, kann es auch niemanden geben, der für die juristische Person einen Bescheid oder eine Entscheidung eines Verwaltungsgerichts entgegennehmen kann. Ohne einen Vertreter für die Verlassenschaft erscheint auch eine gewillkürte Vertretung durch einen Wirtschaftstreuhänder/Rechtsanwalt nicht denkbar, weil die Bevollmächtigung durch den Vertreter der Verlassenschaft erfolgen müsste. Wegen der

fehlenden Möglichkeit, eine Rechtsmittelentscheidung einer vertretungslosen Verlassenschaft zuzustellen, kann eine solche durch das Gericht auch nicht wirksam erlassen werden. Ein noch anhängiges Beschwerdeverfahren kann nur eingestellt werden. Dies hat zur Konsequenz, dass eine Erledigung des Bundesfinanzgerichts nur an die Abgabenbehörde zugestellt werden kann. Auch eine mündliche Verhandlung kann nicht stattfinden, weil die Verlassenschaft - mangels Vertreter - nicht geladen werden kann und es niemanden gibt, der für die Verlassenschaft Erklärungen abgeben kann.

Gemäß § 82 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn die Wichtigkeit der Sache es erfordert, auf Kosten des zu Vertretenden (die Verlassenschaft) die Betrauung eines gesetzlichen Vertreters (§ 1034 ABGB) beim zuständigen Gericht (§ 109 Jurisdiktionsnorm) beantragen. Dasselbe gilt sinngemäß, wenn zweifelhaft ist, wer zur Vertretung einer Verlassenschaft befugt ist (§ 82 Abs. 2 BAO). Gemäß § 269 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Eine Veranlassung zur Bestellung eines Kurators gem. § 82 Abs. 1 BAO liegt nicht vor. Weder ist die Sache „wichtig“ i.S.d. Bestimmung, noch kann die Verlassenschaft die Kosten eines Kurators tragen. Da die Bestellung eines Verlassenschaftskurators mit Kosten verbunden ist, wäre dies nur dann erforderlich und sinnvoll, wenn die Beschwerde Aussicht auf Erfolg hätte, wobei sodann - eine ebenfalls mit Kosten verbundene - Nachtragsabhandlung durchgeführt werden müsste.

Da eine materielle Entscheidung über die Beschwerde selbst bei einer vollen Stattgabe der Beschwerde die laut Beschluss des Bezirksgerichtes festgestellte Verlassenschaftsüberschuldung lediglich verringert, aber nicht beseitigt würde, würde die Bestellung eines Verlassenschaftskurators vermeidbare Kosten und hohen Verwaltungsaufwand verursachen. Im Fall einer Abweisung kann das Finanzamt die dann rechtskräftige Forderung gegenüber der Verlassenschaft mangels Vermögen nicht durchsetzen, weshalb in Ausübung des eingeräumten Ermessens von einem Antrag auf Bestellung mangels Billigkeit und Zweckmäßigkeit Abstand genommen wird.

Wegen der fehlenden Möglichkeit eine Rechtsmittelentscheidung der Verlassenschaft zuzustellen, kann eine solche durch das Gericht auch nicht wirksam erlassen werden. Der gegenständliche Beschluss ergeht daher nur an die Amtspartei, weil aus den bereits genannten Gründen an die Verlassenschaft ohne Bestellung eines Verlassenschaftskurators nicht zugestellt werden kann.

Da im vorliegenden Fall somit keine Rechtsnachfolge eingetreten ist, war das Verfahren einzustellen.

Eine Übermittlung des Beschlusses des Bezirksgerichtes Baden vom 29.11.2022 an die Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs konnte unterbleiben, da diese mit den angemeldeten Masseforderungen gem. § 46 IO in Kenntnis des Verlassenschaftsverfahrens waren.

Finanzamt Österreich

§ 323b Abs. 1 bis 3 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2020 (2. FORG)

§ 323b. (1) Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe treten für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Das Zollamt Österreich tritt am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

(2) Die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren werden von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

(3) Eine vor dem 1. Jänner 2021 von der zuständigen Abgabenbehörde des Bundes genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, gilt als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde.

Die gegenständliche Entscheidung ergeht daher an das Finanzamt Österreich.

Zulässigkeit 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 das Erkenntnis 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da der Umstand, dass das Gericht die Bestellung eines Verlassenschaftskurators weder als billig noch als zweckmäßig erachtete, nicht als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung anzusehen ist.

Wien, am 20. Jänner 2023