

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter KR L1 und L2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Maria Lisa Aidin, Paracelsusstrasse 27, 5020 Salzburg, über

die Beschwerde vom 30. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. März 2015 betreffend Einkommensteuer 2011, sowie

die Beschwerde vom 21. Februar 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 21. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer 2012,

Steuernummer 06 882/9779 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. Februar 2023, in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden inhaltlich als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid vom 26. März 2015 betreffend Einkommensteuer 2011 wird bestätigt.

Der Bescheid vom 21. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 wird zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei im Sinne der Beschwerdeverechtsentscheidung vom 26. März 2015 abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I.1. Verwaltungsbehördliches Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011

Mit Bescheid vom 26. März 2015 wurde die Einkommensteuer für Bf_insolvent für das Jahr 2011 von der belangten Behörde mit 655,- Euro festgesetzt.

Zur Begründung führte diese aus, dass aus CH-Kontrollmitteilungen aufgrund des Abkommens zwischen Österreich und der Schweiz vom 13.4.2012 sich ergebe, dass der Bescheidadressat vorsätzlich durch die Nichtabgabe entsprechender ESt-Erklärungen für die Jahre 2007 bis 2012 eine Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs 1 FinStrG in festgesetzter Höhe bewirkt habe. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO komme daher die zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung. Ob und inwieweit der Strafaufhebungsgrund einer strafbefreienden Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG zum Tragen komme, werde nach Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen des § 29 FinStrG iVm Art. 10 Z1 letzter Satz des zit. Abkommens zu beurteilen sein. In einem ähnlich gelagerten Fall habe der UFS (Entscheidung vom 11.10.2012 RV/1451-W/11) erkannt, dass die Nichterklärung von Kapitaleinkünften aus Depots in der Schweiz den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfülle und zur verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs 2 BAO führe.

Aufgrund der fehlenden bzw. nicht rechtzeitigen Vorhaltsbeantwortung sei gemäß § 184 BAO eine Schätzung vorgenommen worden. Die Kapitalerträge seien auf der Grundlage der CH-Kontrollmitteilungen festgesetzt worden.

Mit Schreiben vom 29. April 2015 wurde von der steuerlichen Vertretung Beschwerde gegen den Bescheid vom 26. März 2015 erhoben.

Zur Begründung führte diese aus, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Einkünfte seines Großvaters und Erblassers *** in der Schweiz Fristerstreckungsanträge gestellt habe und diese jeweils gewährt worden seien, zuletzt bis 30.6.2015. Die entsprechenden Aktenvermerke über diese Fristgewährungen würden nachgereicht.

Der Beschwerdeführer habe, vertreten durch die StB Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Strafanzeigen bei der Staatsanwaltschaft Wien, wie auch in Vaduz und auch in Zürich erstattet, wobei die Staatsanwaltschaften Wien und Zürich die Strafanzeigen nicht weiter verfolgen würden, weil trotz Bemühungen und Rechtsmittel beim Landgericht Vaduz eine Aufklärung durch die Bank AG nicht erfolgt sei und daher die entsprechenden Offenlegungen nicht erfolgen hätten können.

Jedenfalls seien diese Einkünfte, so diese tatsächlich überhaupt gegeben gewesen seien, bis zum Todestag 25.6.2011 nicht dem Beschwerdeführer, sondern dem Großvater und Erblasser *** zuzurechnen. Es sei zwar richtig, dass aufgrund der unbeschränkten Erbschaftserklärung Bf_insolvent für etwaige Steuerrückstände seines Großvaters zu haften habe, aber dies nicht als Steuerpflichtiger und damit auch nicht in finanzstrafrechtlicher Sicht, da die Wahrnehmung finanzrechtlicher Verpflichtungen selbstverständlich höchstpersönliche Pflicht sei.

Der Erbantritt und zwar mit Stichtag des Todestages vom 25.6.2011 sei erst mit Einantwortung am Datum erfolgt, sodass bis dahin die Erklärungspflichten vom seinerzeitigen Verlassverwalter RA A getroffen hätten werden müssen, der allerdings ebenfalls diesen

Erklärungen nicht nachkommen hätte können, weil es bis heute nicht gelungen sei, taugliche Informationen insbesondere über den Verbleib der Gelder zu erhalten.

Der Beschwerdeführer werde diese Bescheide neuerlich zum Anlass nehmen, Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft Wien einerseits und der Staatsanwaltschaft Vaduz andererseits zu erstatten, wie auch ein entsprechendes Vorbringen bei der Staatsanwaltschaft Zürich einzubringen.

Hinsichtlich der Immobilienertragssteuer im Jahr 2012 werde darauf verwiesen, dass diese Regelung nicht denkmöglich sei, da der fiktive Anschaffungswert zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Immobilienertragsteuer anzusetzen sei und tatsächlich durch die Betriebsanlage, in unmittelbarer Nachbarschaft, durch den nachfolgenden Erwerber B zu einer Entwertung der Liegenschaft geführt hätte und damit kein Immobilienertragssteuergewinn sondern ein Verlust entstanden sei.

Es werde beantragt den verfahrensgegenständlichen Bescheid ersatzlos zu beheben. Der Beschwerdeführer werde alles in seiner Macht Stehende tun, wie bereits bisher, um die Angelegenheit der Gelder in der Schweiz zu klären, wobei allerdings nicht zu erwarten sei, dass mit diesen Geldern irgendein Ertrag erwirtschaftet worden sei, da die Bewirtschaftungskosten jedenfalls höher als der Ertrag gewesen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. März 2017 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung führte diese aus, dass wie bereits in der Bescheidbegründung zum Erstbescheid angeführt, die auf die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung entfallende Steuer wie folgend berechnet worden sei: „Altvermögen“ daher Bemessungsgrundlage 14% des Veräußerungserlöses davon 25% Steuer (dies entspreche umgerechnet auf den Verkaufserlös einer Steuerbelastung von 3,5 %. Aufgrund der Pauschalermittlung sei der Abzug allfälliger Kosten unzulässig. Eine anderslautende Berechnung (Option auf die tatsächlichen Anschaffungskosten) sei nicht begehrt worden und es seien somit die Einkünfte in Ansatz gebracht worden, weshalb die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Gleichzeitig mit gegenständlicher Beschwerdeverentscheidung seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen (Schweiz), welche bislang nicht erklärt worden seien, in Ansatz zu bringen gewesen. Auf die Bescheidbegründungen zu den neuen Sachbescheiden (Verfahrenswiederaufnahmen) 2007 bis 2011 werde verwiesen. Da eine Beantwortung des Ergänzungsersuchens nicht erfolgt sei, seien die Einkünfte im Schätzungswege zu ermitteln gewesen.

Mit Schreiben vom 10. April 2017 ersuchte der neue steuerliche Vertreter um Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 2.3.2017 sei eine Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde gegen die Schätzung der Einkommensteuer 2011 ergangen. Dies deshalb, weil das Finanzamt Wien 8/16/17 zwar eine Ertragnisaufstellung der Bank AG mit Mail vom 9.2.2017 erhalten habe, darin aber keine Berechnung der Erträge aus der Veräußerung von Zertifikaten, keine Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge, keine Berechnung steuerlicher Substanzgewinne der gehaltenen Fonds, keine Berechnung der Erträge aus der Veräußerung von Fonds enthalten seien und darüber hinaus keine Angaben gemacht worden seien, ob es sich um Meldefonds oder Nichtmeldefonds handle.

Auf Grund der für 2011 eingereichten Unterlagen sei vom Finanzamt eine Berechnungstabelle erstellt worden, welche der Berufungsvorentscheidung beiliege. Die Einkünfte aus der Veräußerung von Zertifikaten und Fonds hätten auf Grund fehlender Angaben (mit „?“ in der Tabelle gekennzeichnet) nur zum Teil berechnet werden können. Die so ermittelten Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen seien so mit Euro 17.416,27 ermittelt worden. Nicht einbezogen werden können hätten die Angaben, die mit „?“ gekennzeichnet worden seien, da hier wesentliche Daten gefehlt hätten.

Es werde höflich angeregt, diesen Rechtssachverhalt dem Verfassungsgerichtshof gem. Art 89 Abs. 2 vorzulegen und eine mündliche Beschwerdeverhandlung beantragt.

Im Finanzamt seien absolute Profis in Bezug auf die Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen tätig. Der Steuerpflichtige erhalte, und dies wie im gegenständlichen Fall erst nach oftmaligen, nervierenden Urgezen, Unterlagen der ausländischen Bank. Bf_insolvent sei weder bekannt, dass Fonds verkauft worden seien, oder dass sonstige relevante Erträge in der Schweiz erwirtschaftet worden seien. Er habe keinerlei Einfluss darauf und müsse sich absolut auf die übermittelten Bankunterlagen verlassen. Diese seien überdies hinaus für jemanden, der nicht absoluter Profi auf dem Gebiet sei, nicht lesbar, nicht nachvollziehbar und schon gar nicht sei es möglich, Erträge heraus zurechnen. Sogar dem Finanzamt sei es in einigen Punkten nicht gelungen, konkrete Zahlen zu ermitteln. Wie also sollte dies einem Nicht-Profi gelingen?

Es sei hier zweifelsfrei eine Frage der Verhältnismäßigkeit, was einem Steuerpflichtigen an Rechenfremdarbeit aufgebürdet werden dürfe und was nicht. Dieser Aufwand sei zweifelsohne als unverhältnismäßig zu qualifizieren, zumal es nicht einmal den Finanzbehörden gelungen sei, eine konkrete Berechnung mit sämtlichen Daten zu erstellen. Dem Steuerpflichtigen könne nicht mehr aufgebürdet werden, als die Behörde mit ihren umfangreichen Mitteln und Kenntnissen in der Lage sei zu vollbringen.

Der Beschwerdeführer gehe nach wie vor davon aus, dass es im Jahr 2011, soweit es den Zeitraum betreffe, in welchem er bereits Gesamtrechtsnachfolger nach seinem Großvater gewesen sei, keinerlei Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen gegeben habe.

Es werde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und Senatsentscheidung gestellt.

I.2. Verwaltungsbehördliches Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2014 wurde die Einkommensteuer für Bf_insolvent für das Jahr 2012 von der belangten Behörde mit 2.319,- Euro festgesetzt.

Zur Begründung führte diese aus, dass die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Graz-Umgebung zu Steuernummer *** vom 10.1.2014 erfolgt sei.

Weiters seien im Rahmen der Bescheidänderung die bislang nicht erklärten Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (14% des Verkaufserlöses, da Altvermögen) in Ansatz zu bringen. (Das Ergänzungsersuchen vom 4.11.2013 sei nicht beantwortet worden).

Mit Schreiben vom 21. Februar 2014 erhob der Bescheidadressat Beschwerde gegen den Bescheid vom 21. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer 2012.

Mit Schreiben vom 24. Februar 2014 ergänzte der Bescheidadressat seine Beschwerde durch die Erläuterung, dass dieser der Meinung gewesen sei, dass die Immobilienertragsteuererklärung vom Käufer beim Finanzamt zu erfolgen habe. Er ersuche daher um Information über die Ermittlungen, da er eine Immobilienertragsteuer von mehr als 3,5 % nicht nachvollziehen könne. Er ersuche auch um Mitteilung, wie die Kosten, die beim Verkauf entstanden seien, zu berücksichtigen seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2015 wurde der Bescheid vom 21. Jänner 2014 aufgrund der Beschwerde vom 24. Februar 2014 zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei abgeändert.

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass - wie bereits in der Bescheidebegründung zum Erstbescheid angeführt – die auf die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung entfallende Steuer wie folgend berechnet worden sei:

„Altvermögen“ daher Bemessungsgrundlage 14% des Veräußerungserlöses davon 25 % Steuer (dies entspreche umgerechnet auf den Verkaufserlös einer Steuerbelastung von 3,5%).

Aufgrund der Pauschalermittlung sei der Abzug allfälliger Kosten unzulässig. Eine anderslautende Berechnung (Option auf die tatsächlichen Anschaffungskosten) sei nicht begehrt worden und somit seien die Einkünfte richtig in Ansatz gebracht worden, weshalb die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Gleichzeitig mit gegenständlicher Beschwerdevorentscheidung seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen (Schweiz), welche bislang nicht erklärt worden seien, in Ansatz zu bringen

gewesen. Auf die Bescheidbegründungen zu den neuen Sachbescheiden (Verfahrenswiederaufnahmen) 2007 bis 2011 werde verwiesen. Da eine Beantwortung des Ergänzungsersuchens nicht erfolgt sei, seien die Einkünfte im Schätzungswege zu ermitteln gewesen.

Mit Schreiben vom 29. April 2015 wurde von der steuerlichen Vertretung die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

I.3. BFG-Verfahren

Mit Schreiben vom 5. Juni 2020 gab RA, Rechtsanwalt in Graz, bekannt, dass er von der Beschwerdeführerin als Masseverwalterin im Insolvenzverfahren Bf_insolvent Vollmacht und Auftrag zur Vertretung erhalten habe. Der vormalige steuerliche Vertreter RA2 sei am 3.12.2019 verstorben.

Mit Ladung vom 7. März 2022 wurden die Verfahrensparteien zu einem Erörterungstermin für den 21. April 2022 geladen.

Mit Schreiben vom 19. April gab Dr. Maria Lisa Aidin, Rechtsanwältin in Salzburg, bekannt von Bf_insolvent zu seiner Vertretung beauftragt worden zu sein und ersuchte um zukünftige unmittelbare Zustellung von Schriftstücken. Außerdem ersuchte sie um Vertagung des für 21. April 2022 angesetzten Erörterungstermins aufgrund der kurzfristigen Übernahme der Rechtsangelegenheit.

Mit Schreiben vom 26. April 2022 ersuchte Dr. Maria Lisa Aidin, um einen Termin betreffend Akteneinsicht, welche am 12. Mai 2022 gewährt wurde.

Mit Ladung vom 29. April 2022 wurde der Erörterungstermin auf 2. Juni 2022 vertagt.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2022 ersuchte Dr. Maria Lisa Aidin aufgrund einer Kopfverletzung um neuerliche Vertagung des für 2. Juni 2022 angesetzten Erörterungstermins.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2022 gab Dr. Maria Lisa Aidin bekannt, ab sofort als Substitutionsbevollmächtigte für die Beschwerdeführerin als Masseverwalterin im Insolvenzverfahren Bf_insolvent beauftragt worden zu sein. Die Vollmacht bestehe im vollen Umfang und beinhalte eine Zustellvollmacht.

Mit Ladung vom 10. Juni 2022 wurde der Erörterungstermin neuerlich auf 7. Juli 2022 vertagt.

Mit Beschluss vom 15. Juni 2022 wurde Dr. Maria Lisa Aidin, als nunmehrige Vertreterin der Beschwerdeführerin als Masseverwalterin sowie von Bf_insolvent zur Stellungnahme betreffend die Verfahrensfrage der Parteistellung von Bf_insolvent ersucht.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2022 nahm diese dazu Stellung und führte aus, dass der Masseverwalter nicht Steuersubjekt anstelle des Gemeinschuldners sei, denn der Masseverwalter sei gem. § 2 Abs 2 IO nur zuständig für das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen.

Er sei nicht für ausgeschiedene Geschäftsfälle gem. § 119 Abs 5 IO, unabhängig von ihrer steuerlichen Erheblichkeit, - nicht für Geschäftsfälle, hinsichtlich welcher Gerichtsverfahren anhängig sind, in welche der Masseverwalter gem § 8 IO mit den zwingenden Folgen des § 119 Abs 5 IO nicht eingetreten ist, die jedoch in den Kostenfolgen steuerlich erheblich sind - nicht für Geschäftsfälle in höchstpersönlichen Angelegenheiten gemäß § 6 Abs 3 IO, die jedoch in den Kostenfolgen steuerlich erheblich sind, sowie auch - nicht für Angelegenheiten, die den § 14 EO übersteigen, zuständig.

Ein Masseverwalter sei daher aus steuerrechtlicher Sicht weder mit einem Verlassenschaftskurator noch mit einem Erwachsenenschutzvertreter gleichzusetzen. Denn diese hätten kein Wahlrecht in Verfahren einzutreten oder nicht einzutreten. Noch könnten sie Verfahren oder Vermögensrechte /-werte aussondern bzw. ausscheiden, oder anderes mehr. Diese - der Erwachsenenschutzvertreter bzw. der Verlassenschaftskurator – würden im Gegensatz zu einem Masseverwalter die gesamte Verantwortung tragen.

Steuersubjekt sei derjenige, der die gesamte Verantwortung trage, und dies sei im konkreten Fall Bf_insolvent und nicht der Masseverwalter. Der Masseverwalter sei ausschließlich Haftungsbeteiligter bzw. Berechtigter von Vermögensansprüchen des Schuldners/der Masse.

Auch wenn gem. VwGH vom 24.07.2007, 2006/14/0065, durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das gesamte Insolvenzvermögen des Schuldners dessen freien Verfügung entzogen werde und der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung Vertreter des Schuldners sei weshalb Abgaben/Vorschreibungen während des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Masseverwalter festzusetzen seien – betreffe diese Entscheidung ausschließlich das Insolvenzvermögen gem. § 2 Abs 2 IO, sohin „das der Exekution unterworfenen Vermögen in den Grenzen des § 14 EO“.

Diese Entscheidung spreche nicht über ausgeschiedene Geschäftsfälle gem. § 119 Abs. 5 IO, unabhängig von ihrer steuerrechtlichen Erheblichkeit, nicht über Geschäftsfälle, hinsichtlich welcher Gerichtsverfahren anhängig seien, in welche der Masseverwalter gem. § 8 IO mit den zwingenden Folgen des § 119 Abs. 5 IO nicht eingetreten sei, die jedoch in den Kostenfolgen steuerlich erheblich seien nicht über Geschäftsfälle in höchstpersönlichen Angelegenheiten gemäß § 6 Abs. 3 IO, die jedoch in den Kostenfolgen steuerlich erheblich seien, sowie auch nicht über Angelegenheiten, die den § 14 EO übersteigen, angesprochene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373; 29.03.2007, 2005/15/0130; 27.07.2007, 2006/1/0065), dass der Insolvenzverwalter hinsichtlich des Insolvenzvermögens gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO sei, dieser in einem

Abgabenverfahren an die Stelle des Schuldners trete, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Insolvenzmasse handle und Abgaben daher während des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter, der insofern den Schuldner repräsentiere, festzusetzen seien (VwGH 18.09.2003, 2003/15/0061), hätten zu der unrichtigen Schlussfolgerung geführt, dass damit ausschließlich der Masseverwalter zur Einbringung von Beschwerden gegen Steuerbescheide bzw. zum Stellen von Anträgen in steuerlichen Angelegenheiten legitimiert sei.

In den dieser Rechtsprechung zugrundeliegenden Beschwerden, die regelmäßig ein Masseverwalter erhob, sei nicht darauf hingewiesen worden, dass der Masseverwalter nicht die Position analog zu einem Erwachsenenschutzvertreter oder einem Verlassenschaftskurator habe, sondern nur das gem. § 2 Abs. 2 IO der Exekution unterworfene Vermögen des Schuldners in den Grenzen des § 14 EO vertrete, jedoch nicht ausgeschiedene Geschäftsfälle gem. § 119 Abs. 5 IO, unabhängig von ihrer steuerlichen Erheblichkeit, in welche der Masseverwalter gem. § 8 IO mit den zwingenden Folgen des § 119 Abs. 5 IO nicht eingetreten sei, die jedoch in den Kostenfolgen steuerlich erheblich seien nicht Geschäftsfälle in höchstpersönlichen Angelegenheiten gemäß § 6 Abs 3 IO, die jedoch in den Kostenfolgen steuerlich erheblich seien, sowie auch nicht Angelegenheiten, die den § 14 EO übersteigen würden.

Auch zB ausgeschiedene Geschäftsfälle würden als Einnahme-/Umsatzquellen (zB durch Nichteintritt in Verfahren gem § 8 IO u.a.) tatbestandsmäßig den Steuergesetzen unterliegen. Auch diese seien daher Bestandteil der steuerlichen Verantwortung des Steuersubjektes des Schuldners und nicht des Masseverwalters. Daran zeige sich, dass der Schuldner unweigerlich auch Parteistellung in Beschwerdeverfahren haben müsse.

Durch eine Verweigerung des Mitspracherechtes und damit der Parteistellung und des Beschwerderechtes würden nämlich in unzulässiger, nicht vertretbarer Weise die verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechte des Schuldners auf ein faires Verfahren und auf Parteiengehör gem. Art. 6 EMRK, auf eine effektive Beschwerde gem. Art. 13 EMRK, Art. 47 EU-GRCh, gute Verwaltung gem. Art. 41 EU-GRCh und auf einen tauglichen Rechtsbehelf gem. Art. 47 EU-Grundrechtscharta verletzt werden.

Mit Ladung vom 4. Juli 2022 wurde der Erörterungstermin neuerlich auf 1. September 2022 vertagt.

Mit Schreiben vom 18. August 2022 ersuchte Dr. Maria Lisa Aidin aufgrund einer Kollision mit einer anderen Gerichtsverhandlung um neuerliche Vertagung des für 1. September 2022 angesetzten Erörterungstermins.

Mit Ladung vom 22. August 2022 wurde der Erörterungstermin neuerlich auf 2. September 2022 vertagt.

Am 2. September 2022 fand – aufgrund der Verspätung der Vertreterin um eine halbe Stunde verspätet - um 11:30 ein Erörterungstermin statt.

Die Vertreterin gab zu Beginn bekannt, dass diese als Substitutionsbevollmächtigte für Herrn RA tätig sei, der von ***Bf1*** als Vertreter bevollmächtigt worden sei. Die Vertretungsvollmacht bestehe im vollen Umfang. Des weiteren sei die Vertreterin als rechtliche Vertretung für Bf_insolvent einschreitend.

Die Vertreterin merkte vor, dass ein Antrag auf Ausschluss der Öffentlichkeit gem. § 78 iVm § 275 BAO für die noch anzuberaumende Senatsverhandlung gestellt werden wird. Ein diesbezügliches Schreiben solle rechtzeitig vor der Verhandlung an das BFG übermittelt werden.

Die RichterIn erkundigte sich bei der Vertreterin – zwecks Vermeidung neuerlicher Vertagungsersuchen – nach deren Verfügbarkeit für einen Termin für eine mündliche Senatsverhandlung. Die Vertreterin verwies auf ihren weiterhin noch eingeschränkten Gesundheitszustand. Sie sehe sich derzeit nicht in der Lage eine längere Senatsverhandlung zu absolvieren. Sie hoffe auf baldige Besserung bzw. dass sie ab Mitte/Ende Oktober wieder voll einsatzfähig sein werde.

Die RichterIn merkte an, dass der für diesen Fall zuständige Senatsvorsitzende mit Ende des Jahres in Pension gehen wird. Es wäre daher erstrebenswert wenn der Fall auch angesichts der Tatsache, dass die Veranlagungsjahre bis ins Jahr 2011 zurückreichen, möglichst zeitnah abgeschlossen werden könne. Die Vertreterin gab zu bedenken, dass es sinnvoll erscheine, wenn die mündliche Senatsverhandlung erst im Jahr 2023 angesetzt werde, um zu vermeiden, dass es zu einer Veränderung der Senatszusammensetzung komme. Die RichterIn erklärte, dies mit dem Senatsvorsitzenden zu besprechen.

Die Vertreterin führte hinsichtlich der Frage der unmittelbaren Parteistellung von Bf_insolvent, die alle Verfahren betrifft, Folgendes aus:

Gem. § 77 Abs. 1 BAO sei nur der Abgabepflichtige die als Schuldner in Betracht kommende Person und kein anderer, auch nicht der Masseverwalter. Die Judikatur des VwGH, dass während des Insolvenzverfahrens der Masseverwalter den Schuldner repräsentiere und damit ausschließlich der Masseverwalter zur Einbringung von Beschwerden und Anträgen legitimiert sei, sei daher nicht zutreffend. Bf_insolvent sei daher weiterhin alleinig als unmittelbarer Beschwerdeführer und einzige Verfahrenspartei anzusehen. Die Masseverwalterin habe nur aus anwaltlicher Vorsicht auch selbst Beschwerde erhoben.

Die Vertreterin erläuterte diesbezüglich, dass im Insolvenzverfahren betreffend Bf_insolvent verschiedene Verfahren u.a. betreffend Schadenersatzforderungen ausgeschieden worden seien. Dies sei ungeachtet der Tatsache erfolgt, dass die ausgeschiedenen Verfahren die

Insolvenzmasse belasten könnten. Diese Aspekte seien vom VwGH in seiner diesbezüglichen Rechtsprechung betreffend die Parteistellung des Masseverwalters während des Insolvenzverfahrens nicht berücksichtigt worden.

Die Vertreterin erklärte zu dieser Frage noch einen ergänzenden Schriftsatz bis zum 7. Oktober 2022 nachzureichen.

Es wurden danach die inhaltlichen Fragen der einzelnen Veranlagungsjahre 2011 bis 2017 erörtert.

Schweizer Kapitalvermögen:

Die Vertreterin erläuterte, dass es hier zwei Zeiträume gäbe, einerseits den Zeitraum vor Ableben des damals besachwalteten Erblassers, andererseits den Zeitraum nach Ableben. Die Vertreterin behauptete, dass es weder ein Kapitalvermögen noch daraus erzielte Einkünfte aus Kapitalvermögen in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2011 und 2012 gegeben habe.

Die Vertreterin kündigte an zu dieser Frage noch einen ergänzenden Schriftsatz bis zum 7. Oktober 2022 nachzureichen.

Die belangte Behörde führte diesbezüglich aus, dass diese im Jahr 2013 eine Kontrollmitteilung der Schweizer Finanzverwaltung erhalten habe. In dieser seien die Kontostände für die Jahre 2007 bis 2012 jeweils zum 31.12. übermittelt worden, betreffend ein Konto, dass Herrn Bf_ insolvent auf Grund der Kontodaten zugeordnet worden sei. Die Vertreterin der belangten Behörde teilte mit, dass diese Kontrollmitteilung der damaligen steuerlichen Vertretung der Bf. am 15. September 2015 zur Kenntnis gebracht worden sei. Die Vertreterin gab an, dass ihr diese Kontrollmitteilung unbekannt sei. Sie ersuchte um Akteneinsicht bei der belangten Behörde.

Die Vertreterin der belangten Behörde führte weiter aus, dass nach Übermittlung der Kontrollmitteilung mit Schreiben vom 11.12.2013 ein Vorhalteverfahren zur Klärung dieser ausländischen Kapitaleinkünfte gestartet worden sei. Nach Abschluss seien die Einkünfte gemäß den Ermittlungsergebnissen festgesetzt worden.

Die Vertreterin bekräftigte, dass sie weiterhin davon ausgehe, dass keine Kapitaleinkünfte vorliegen und kündigte an dazu noch einen ergänzenden Schriftsatz bis zum 7. Oktober 2022 nachzureichen.

Ebenso werde die Vertreterin zur Frage der Immobilieneinkünfte einen ergänzenden Schriftsatz bis zum 7. Oktober 2022 nachreichen.

Die Vertreterin führte abschließend aus, dass es sich bei den vorliegenden Rechtsfragen um eine komplexe Materie handele. Sie beantrage daher die Anwendung von § 113 BAO

(Rechtsbelehrung) durch das BFG. Die Richterin verwies darauf, dass der Gesetzestext von § 113 BAO dessen Anwendung auf unvertretene Verfahrensparteien beschränke. Die Richterin ersuchte diesbezüglich um Präzisierung des Antrags.

Die Vertreterin kündigte an, diesbezüglich einen ergänzenden Schriftsatz bis zum 7. Oktober 2022 nachzureichen.

Mit E-Mail vom 15. November 2022 setzte die belangte Behörde das Bundesfinanzgericht davon in Kenntnis, dass an diesem Tage eine Akteneinsicht bei der belangten Behörde stattgefunden habe. Im diesbezüglichen Aktenvermerk hielt diese fest, dass Akteneinsicht in den elektronischen Akt Bf_insolvent am 15.11.2022 um 11 Uhr (Beginn) von *** im Auftrag von Dr. Maria Lisa Aidin (MAS, LLM) (für BFG bevollmächtigt) genommen worden sei.

Es sei in Aktenteile für das beim BFG anhängige Verfahren 2011 und 2012 Einsicht genommen worden.

Am 16. Jänner 2023 übermittelte die belangte Behörde auf Ersuchen der Richterin eine ergänzende Stellungnahme betreffend Berechnung der ausländischen Kapitalerträge im Jahr 2011 sowie der Zurechnung der Einkünfte der „*** Stiftung“ an Bf_insolvent.

In dieser führte diese aus, dass der österreichischen Finanzverwaltung durch die schweizerische Zahlstelle (Bank AG) gemäß Art. 9 des Steuerabkommens der Republik Österreich und der Schweiz vom 13.4.2012 Informationen über die von Bf_insolvent bei dieser Zahlstelle unterhaltenen Konten oder Depots samt jährlichen Kontoständen übermittelt worden sei.

Am 7.12.2013 sei von der belangten Behörde aufgrund einer CH-Kontrollmitteilung, basierend auf dem Abkommen zwischen Österreich und der Schweiz vom 13.4.2012, bekannt geworden, dass am Ende des Jahres 2011 Kapitalvermögen in Höhe von 183.678,00 Euro in der Schweiz gehalten worden sei. Dessen Erträge würden in Österreich gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 idF der Besteuerung unterliegen. Da keine Unterlagen vorgelegt worden seien, seien mit Bescheid vom 26.3.2015 die Kapitalerträge (Ausschüttungen, ausschüttungsgleiche Erträge, Veräußerungsgewinne u.ä.) gemäß § 184 BAO mit 10 % des Kapitalvermögens zum 31.12.2011, somit mit 18.367,80 € geschätzt worden.

Im Rahmen der Beschwerdebearbeitung sei auf Grundlage der am 3.8.2016 von der damaligen steuerlichen Vertretung StB Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., eingereichten Bankunterlagen für das Jahr 2011 von der belangten Behörde zum Vergleich zur Schätzung im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid, eine Berechnungstabelle erstellt worden.

Bis 31.8.2011 sei das InvFG 1993 in Kraft gewesen. Gem. § 200 InvFG 2011 sei das neue Gesetz mit 1.9.2011 in Kraft getreten und habe das InvFG 1993 ersetzt. Die §§ 186 und 188 seien mit 1.4.2012 in Kraft getreten, davon seien im § 200 Abweichungen geregelt.

Als Berechnungsgrundlage für die gehaltenen Meldefonds seien die Angaben aus der BMF-Homepage bzw. der Österreichischen Kontrollbank herangezogen worden. In den Investmentfondsrichtlinien 2008 (zum InvFG 1993) sei unter Rz 365 ausgeführt worden, dass wenn ein Anteil an einem ausländischen weißen Investmentfonds während eines laufenden Fondsgeschäftsjahres veräußert werde, die (unterjährigen) ausschüttungsgleichen Erträge im Kaufpreis enthalten seien. Als Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge sei eine taggenaue Berechnung vorzulegen, aus der die dem Anteilinhaber zuzurechnenden Erträge, vom Beginn des Fondsgeschäftsjahres bis zum Veräußerungszeitpunkt gerechnet, hervorgehen würden. Könne ein solcher taggenauer Nachweis nicht vorgelegt werden, seien die Erträge gemäß § 42 Abs 2 InvFG 1993 zu schätzen. Es bestünden keine Bedenken, wenn ein Nachweis zu einem Zeitpunkt vorgelegt werde, der nach dem Verkaufszeitpunkt liege. Dies könne unter Umständen das Ende des jeweiligen Fondsgeschäftsjahres sein. Liege kein solcher Nachweis vor, könnten die vom steuerlichen Vertreter nachgewiesenen und auf der Internetseite des BMF für das gesamte Fondsgeschäftsjahr veröffentlichten Beträge der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Eine anteilige Heranziehung (zB Zwöftelung) der veröffentlichten Beträge sei unzulässig.

Nachdem die Anschaffungskosten und -Zeitpunkte der Investmentfonds nicht bekanntgegeben worden seien, seien die ausschüttungsgleichen Erträge in der Berechnungstabelle zum Vergleich herangezogen und keine Veräußerungsgewinne berechnet worden.

Die Einkünfte aus ausschüttungsgleichen Erträgen und steuerpflichtigen Substanzgewinnen der gehaltenen Schwarzen Investmentfonds bzw Nichtmeldefonds seien auf Grundlage des § 42 Abs. 2 InvFG 1993 geschätzt worden. Da ein Nachweis für ausländische Kapitalanlagefonds unterblieben sei, sei der ausschüttungsgleiche Ertrag mit mindestens 10 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen worden. Bei Veräußerung eines Anteils sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres angesetzt worden. Dies gelte sinngemäß auch beim Erwerb eines Anteils (siehe dazu auch InvFR 426 ff).

Die Einkünfte aus der Veräußerung von Zertifikaten und Fonds hätten aufgrund fehlender Angaben (mit „?“ in der Tabelle gekennzeichnet) nur zum Teil berechnet werden können. Sie seien nur dort berechnet worden, wo Anschaffungskosten und -zeitpunkt bekannt gewesen seien.

Das Ergebnis der Vergleichsberechnung, bei der keine Spekulationsgewinne und etwaige Gewinne aus der Veräußerung von Zertifikaten, bei denen die Anschaffungskosten und -Zeitpunkte nicht bekanntgegeben worden seien, berechnet worden seien, betrage in Summe 17.416,27 Euro an Kapitaleinkünften im Jahr 2011.

Im Vergleich dazu sei im beschwerten Einkommensteuerbescheid 2011 vom 26.3.2015 18.367,80 Euro an Kapitaleinkünften geschätzt worden. Die Differenz von 951,53 Euro könne als Schätzung von Einkünften aus Gewinnen aus Veräußerungen von Investmentfonds und Zertifikaten betrachtet werden, die in der Berechnung mangels Anschaffungskosten- und – Zeitpunkt nicht berechnet werden hätten können. Aufgrund der geringen Differenz habe die belangte Behörde davon abgesehen, eine Schätzung durch eine weitere Schätzung im Rahmen der Beschwerdeentscheidung zu ersetzen.

Betreffend einer möglichen Schätzung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf von Investmentfondanteilen im Jahr 2011 werde auf das VwGH Erkenntnis vom 15.11.2021, Ra2021/13/0088 verwiesen. Darin bestätige der VwGH die Ansicht des BFG, wonach nicht nachgewiesene Anschaffungskosten von Kapitalvermögen im Zweifel mit 50% des Veräußerungserlöses angesetzt werden könnten.

Hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte der liechtensteinischen „*** Stiftung“ werde darauf hingewiesen, dass im Handelsregister Liechtenstein die „*** Stiftung“ auch bei den gelöschten Firmen bei Recherche mit unterschiedlichen Suchvorgaben, nicht aufscheine.

Im Veranlagungsjahr 2013 seien die Kapitaleinkünfte von der belangten Behörde auf Grundlage der von der Bank AG übermittelten Erträge festgesetzt worden. Ab dem Veranlagungsjahr 2013 seien aufgrund des Abkommens der Schweiz mit Österreich die Kapitalerträge von den Schweizer Banken nach österreichischem Recht berechnet und übermittelt worden. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 sei keine Beschwerde erhoben worden. Aus den Bankunterlagen, die die steuerliche Vertretung am 3.8.2016 eingereicht habe, sei ersichtlich, dass im Jahr 2013 der Großteil der Anlageprodukte veräußert worden sei.

Nach Übermittlung der Bankunterlagen durch die steuerliche Vertretung habe die belangte Behörde keinen Zweifel darüber gehabt, dass die Erträge Bf_insolvent zuzuordnen gewesen seien. Auch sei von der steuerlichen Vertretung nie behauptet worden, dass das Kapitalvermögen in der Schweiz auf dem Konto der Bank AG Nr. ***, ab dem Todeszeitpunkt seines Großvaters, ***, nicht Bf_insolvent, zuzuordnen sei.

I.4. Mündliche Senatsverhandlung

Zu Beginn der Verhandlung brachte Hr. L vor, dass er den beisitzenden Laienrichter KR L1 nicht im Mitgliederverzeichnis der WKÖ gefunden habe. Er bezweifle daher die ordnungsgemäße Bestellung als Laienrichter. KR L1 führte aus, dass ihm unerklärlich sei, warum er nicht im Mitgliederverzeichnis aufscheine, er sei seit vielen Jahren Mitglied. Er sei ordnungsgemäß als Laienrichter für diese Verhandlung bestellt.

Dr. Aidin brachte weiters vor, dass der Zugang der Öffentlichkeit zur Verhandlung nicht gewährleistet sei, da beim Eingang zum BFG Ausweise abverlangt würden und die Bekanntgabe

der Verhandlung und des Verhandlungssaales eingefordert werde. Andernfalls werde der Zugang nicht gewährt. Das gegenständliche Verfahren sei öffentlich zu führen. Falls die Parteien ausdrücklich den Ausschluss der Öffentlichkeit wünschen würden, müsste ein Antrag der Parteien vorliegen und müsste mit Beschluss der Ausschluss verfügt werden. Da ein derartiger Antrag nicht vorliege, sei die Verhandlung öffentlich zu führen. Da die Öffentlichkeit aufgrund des Nichtzugang-Gewährens ausgeschlossen sei, werde dieser Umstand als Nichtigkeitsgrund und Verfahrensmangel gerügt.

Dr. Aidin brachte vor, dass Bf_insolvent trotz Erörterung am 2.9.2022 sowie Vorbringen am 7.10.2022 im gegenständlichen Verfahren zur gegenständlichen Verhandlung nicht geladen worden sei und die Nichtladung des Bf_insolvent, als unmittelbares Steuersubjekt, einen absoluten und gravierenden Verfahrensmangel darstelle. Der Ausfluss dieses Mangels sei, dass Bf_insolvent nicht gehört werde und auch keine Fragen stellen könne und daher das rechtliche Gehör durch Nichtladung verletzt sei. Sehr wohl sei hingegen Bf_MV als Masseverwalterin, die jedoch nur Haftungsbeteiligte nicht jedoch Steuersubjekt sei, zu dieser Verhandlung geladen worden.

Es wurde auf den Schriftsatz vom 7.10.2022 verwiesen, in dem dies genau ausgeführt worden sei, sowie auf den Schriftsatz vom 29.6.2022.

Herr L trug eine Zusammenfassung dieser beiden Schriftsätze mündlich vor. Der VwGH habe sich noch nicht damit auseinandergesetzt, dass Absonderungen im Insolvenzverfahren möglich seien.

Hr. L verließ die Verhandlung um 15.00 Uhr.

Dr. Aidin verwies auf die Entscheidung des VfGH vom 15.10.2004, GZ. G49, 50/04-08, mit der § 42 Abs. 2 InvFG 1993 als verfassungswidrig aufgehoben worden sei.

Die Vorschrift sei daher nicht mehr anwendbar gewesen. Die belangte Behörde habe die Schätzung der ausländischen Kapitalerträge ausdrücklich auf § 42 Abs. 2 InvFG 1993 gestützt. Dies gehe aus dem Schreiben der belangten Behörde „Nachtrag zur Berechnung der Kapitalerträge im Jahr 2011 und der Bestätigung der ***-Stiftung“ vom 19.1.2023 hervor.

Auch die Durchführung der Schätzung sei nicht korrekt erfolgt, da beispielsweise Kosten und Spesen und sonstige Aufwendungen keine Berücksichtigung gefunden hätten und daher nicht zum Abzug gebracht worden seien. Wäre dies inhaltlich berücksichtigt worden, wäre kein Besteuerungssubstrat übriggeblieben. Die Voraussetzungen für eine Schätzung seien nicht vorgelegen, weil die Urkunden (Erträgnisaufstellung der Bank) der belangten Behörde übermittelt worden seien. Daraus ergebe sich, dass der Anfangs- und der Endbestand des Wertes gleichlautend sei und daher kein Einkunftssubstrat vorliege. Allein aus diesem Grund sei eine Schätzung nicht notwendig gewesen und der Schätzungsvorgang inhaltlich unrichtig. Es

handle sich um keinen schwarzen sondern um einen weißen Fonds. Daher sei der Schätzungsvorgang unrichtig erfolgt.

Die Vertreterin der belangten Behörde wies darauf hin, dass im verfahrensgegenständlichen Bescheid, die von der Vertreterin der bf. Partei zitierte Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG 1993, nicht angeführt worden sei. Die Schätzung sei auf Grundlage von § 184 BAO erfolgt. Die Bemessungsgrundlage der Schätzung sei die Schweizer Kontrollmitteilung und der Stand am Ende des Jahres am Depot. Davon seien 10% als Erträge geschätzt worden. Es handle sich dabei um einen Erfahrungswert, der Ausschüttungen, ausschüttungsgleiche Erträge und Veräußerungsgewinne abdecke. Der von der bf. Partei angeführte § 42 Abs. 2 InvFG 1993 sei im Rahmen einer Kontrollrechnung als Hilfsmittel verwendet worden.

Dr. Aidin brachte weiters vor, dass der von der belangten Behörde angeführte §184 BAO nur die Vorgabe des Gesetzgebers an die Steuerbehörde sei, wie verfahrensmäßig vorzugehen sei. Die Details seien im § 184 BAO gesetzlich nicht festgelegt. Artikel 18 B-VG gebe vor, dass die Behörde aufgrund der bestehenden Gesetze vorzugehen habe. Die Vorgangsweise der Behörde 10% des Depotwertes als Ertrag festzusetzen, lasse sich nicht aus dem Gesetz (§ 184 BAO) ableiten. Der Depotwert habe sich im Jahresverlauf (Wert Jahresanfang/ Wert Jahresende) nicht verändert. Spesen und Aufwendungen seien unberücksichtigt geblieben.

Dr. Aidin brachte hinsichtlich der Veräußerung der Liegenschaft EZ *** zum Kaufpreis von 91.460 Euro vor, dass diesbezüglich bereits Schenkungssteuer entrichtet worden sei. Durch die Entrichtung der Schenkungssteuer sei der „Gewinn“, nämlich die Schenkung, bereits versteuert worden. Es könne daher bei der Veräußerung nicht nochmals eine Steuer anfallen. Es werde willkürlich Erzielung eines Gewinnes angenommen. Das sei unzulässig. Durch die Einführung der ImmoEst und damit einer Besteuerung des Altvermögens, sei eine Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechts auf Eigentum erfolgt. Die Heranziehung von fiktiven Anschaffungskosten zur Berechnung der ImmoEst sei ebenfalls verfassungsrechtlich bedenklich. Es komme zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung in dem auf einen Vorgang auf den bereits Schenkungssteuer entrichtet wurde ein zweites Mal eine Steuer in Form einer ImmoEst auf Basis von fiktiven Anschaffungskosten erfolgt.

Die FA-Vertreterin verwies diesbezüglich auf die bisherigen Ausführungen.

Dr. Aidin verwies hinsichtlich der ausländischen Kapitalerträge auf einen Vorhalt der belangten Behörde vom 11.12.2013. In diesem führe die belangte Behörde wie folgt aus: „Es wird darauf hingewiesen, dass im Falle der Nichtbeantwortung bzw. der nicht fristgerechten Beantwortung die Abgabenbehörde die Schätzung gemäß § 184 BAO nach § 42 InvFG in der damalig gültigen Fassung vornimmt.“ Die belangte Behörde habe auf der Basis von § 42 InvFG berechnet.

FA-Vertreterin brachte vor, dass es sich hierbei um eine verfahrensleitende Verfügung handle. Es habe außerdem eine gesetzliche Sanierung des gegenständlichen § 42 InvFG gegeben, die nach wie vor in Kraft sei.

Dr. Aidin bestätigte, dass sie weiterhin als Vertreterin der Masseverwalterin Bf_MV tätig sei und auch Zustellvollmacht inne habe. Die Masseverwalterin sei nach wie vor hinsichtlich Bf_insolvent bestellt. Es bestehe keine Eigenverwaltung des Schuldners.

Dr. Aidin bestätigte weiters, dass Bf_insolvent gemäß dem Einantwortungsbeschlusses des BG Graz-Ost vom Datum zur Az *** die Verlassenschaft nach *** zur Gänze eingewantwortet wurde und ebenso unbestritten ist, dass Bf_insolvent ab dem 24.6.2011 alleiniger Begünstigter am Stiftungsvermögen der „***-Stiftung“ Vaduz, war und diesem die Einkünfte ab diesem Zeitpunkt zuzurechnen sind.

Es bestand weiters Einvernehmen, dass A, Rechtsanwalt, als Verlassenschaftskurator bis zum Zeitpunkt Jänner 2013 bestellt wurde.

Hinsichtlich der in den Jahren 2011 und 2012 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit wurden keine Vorbringen von der bf. Partei erstattet.

Dr. Aidin beantragte die Stattgabe der verfahrensgegenständlichen Beschwerden. Im Falle der Nichtstattgabe der Beschwerden beantragte sie die Vorlage an den VfGH, falls sich herausstelle, dass die belangte Behörde die Schätzung auf § 42 InvFG gestützt habe.

Die Vertretung des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines:

Mit Einantwortungsbeschluss des BG Graz-Ost vom Datum zur Az *** wurde Bf_insolvent (unbedingte Erbantrittserklärung zur gesamten Verlassenschaft) die Verlassenschaft nach *** zur Gänze eingewantwortet.

Bf_insolvent war ab 24. Juni 2011 alleiniger Begünstigter am Stiftungsvermögen der *** Stiftung Vaduz. Die Erträge sind Bf_insolvent ab diesem Zeitpunkt zuzurechnen.

Über das Vermögen des Bf_insolvent wurde zu Az. *** des HG Wien das Insolvenzverfahren eröffnet und MV mit Wirkung ab 12. Juli 2018 als Masseverwalterin bestellt.

Einkommen 2011:

Bf_insolvent erzielte im Veranlagungsjahr 2011 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb sowie aus nichtselbständiger Arbeit in der im Bescheid der belangten Behörde vom 26. März 2015 erzielten Höhe.

Bf_insolvent erzielte weiters im Jahr 2011 Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen iHv 18.367,80 Euro.

Bf_insolvent übermittelte keine hinreichenden Angaben zur Berechnung seiner Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen betreffend das Veranlagungsjahr 2011.

Einkommen 2012:

Bf_insolvent erzielte im Veranlagungsjahr 2012 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb sowie aus nichtselbständiger Arbeit in der im Bescheid der belangten Behörde vom 21. Jänner 2014 erzielten Höhe.

Bf_insolvent erzielte weiters im Jahr 2012 Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen iHv 19.247,4 Euro.

Bf_insolvent übermittelte keine hinreichenden Angaben zur Berechnung seiner Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen betreffend das Veranlagungsjahr 2012.

Bf_insolvent veräußerte mit Kaufvertrag vom 8. Mai 2012 seinen Anteil an der Liegenschaft EZ *** zum Kaufpreis von 91.460,- Euro an die Firma B OG.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt sowie den Feststellungen in der mündlichen Verhandlung und sind insoweit unstrittig, als sie nicht die Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen im Jahr 2011 und 2012 sowie die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Jahr 2012 betreffen.

Die Feststellung, dass Bf_insolvent seit dem 24. Juni 2011 alleiniger Begünstigter am Stiftungsvermögen der *** Stiftung, Vaduz, war, und die Kapitalerträge aus ausländischem Kapitalvermögen gemäß der Ertragnisaufstellung der Bank AG diesem daher ab diesem Zeitpunkt zuzurechnen sind, ergibt sich aus einem diesbezüglichen Schreiben der Stiftung vom 8. Juli 2016 und wurde auch in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

Bf_insolvent übermittelte keine hinreichenden Angaben zur Berechnung seiner Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen betreffend die verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre. Aus der alleinigen Übermittlung der Ertragnisaufstellung der Bank AG betreffend den Zeitraum 24.6.2011 bis 31.12.2011 durch die damalige steuerliche Vertretung,

kann die Höhe der Erträge aus ausländischen Kapitalanlagen in den verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahren nicht zweifelsfrei festgestellt werden.

Die Höhe der erzielten Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen im Veranlagungsjahr 2011 und 2012 ergibt sich daher aus der von der belangten Behörde auf Basis der Schweizer Kontrollmitteilung durchgeführten Schätzung gem. § 184 BAO. Dabei wurden diese mit 10 % des in der Schweizer Kontrollmitteilung angeführten Kapitalvermögens (2011: 183.678,- Euro; 2012: 192.474,-) geschätzt. Die belangte Behörde erstellte im Rahmen der Beschwerdebearbeitung auf Grundlage der oben erwähnten, am 3.8.2016 von der damaligen steuerlichen Vertretung eingereichten, Bankunterlagen eine Kontrollrechnung betreffend das Jahr 2011. Das Ergebnis der Vergleichsberechnung, bei der keine Spekulationsgewinne und etwaige Gewinne aus der Veräußerung von Zertifikaten berücksichtigt werden konnten, da bei diesen die Anschaffungskosten und -Zeitpunkte nicht bekanntgegeben wurden, ergab eine lediglich geringe Differenz in Höhe von +951,53 Euro, die als Schätzung der nicht in die Kontrollrechnung einbezogenen Einkünfte aus Gewinnen aus Veräußerungen von Investmentfonds und Zertifikaten zu betrachten sind. Die Schätzmethode der belangten Behörde erscheint daher geeignet den wahren Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Die Höhe des Veräußerungserlöses aus der Liegenschaft EZ *** ergibt sich aus dem Kaufvertrag zwischen Bf_insolvent und der Firma B OG vom 8. Mai 2012.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Der Verwaltungsgerichtshof hält in ständiger Rechtsprechung fest, dass der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. Oktober 2001, 95/14/0099, und vom 2. Juli 2002, 2002/14/0053). Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (VwGH vom 26. August 2009, 2009/13/0076 unter Verweis auf den hg. Beschluss vom 18. September 2003, 2003/15/0061, sowie die hg. Erkenntnisse vom 8. Februar 2007, 2006/15/0371, und vom 24. Juni 2009, 2009/15/0044).

Gemäß den Feststellungen wurde über Bf_insolvent zu Az. *** des HG Wien das Insolvenzverfahren eröffnet und die Beschwerdeführerin MV mit Wirkung vom 12. Juli 2018 als Masseverwalterin bestellt. Es besteht keine Eigenverwaltung des Schuldners. Die Bestellung ist

nach Aktenlage sowie gemäß den Feststellungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung weiterhin aufrecht.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass Bf_insolvent persönlich im gegenständlichen Verfahren Parteistellung zukomme und die Zustellung an die Masseverwalterin MV daher unzulässig sei, gehen vor dem Hintergrund der ständigen Judikatur des VwGH daher ins Leere. Ebenso wenig ergeben sich verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich eines mangelnden Parteiengehörs, da das Parteiengehör durch die Vertretung des sich in Insolvenz befindlichen Bf_insolvent durch die Masseverwalterin hinreichend gewährleistet ist.

Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen 2011 und 2012:

Gemäß den Feststellungen wurde Bf_insolvent mit Einantwortungsbeschluss des BG Graz-Ost vom Datum zur Az *** Alleinerbe der Verlassenschaft nach *** (verstorben am 24.6.2011). Er war daher ab 24. Juni 2011 alleiniger Begünstigter am Stiftungsvermögen der *** Stiftung Vaduz und die Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen sind diesem daher ab diesem Zeitpunkt zuzurechnen.

Mit Erkenntnis vom 30. September 2021, Ra 2019/13/0118, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes festgehalten:

„Das Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. die bei Ritz, BAO3, Tz 3 und 12 zu § 184 zitierte hg. Rechtsprechung).“

Da von der beschwerdeführenden Partei keine ausreichenden Aufklärungen für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen übermittelt wurden, waren diese von der belangten Behörde gem. § 184 BAO zu schätzen. Die von der belangten Behörde auf Basis der Schweizer Kontrollmitteilung angewendete Methode wurde im Verfahrensverlauf mittels einer entsprechenden Kontrollrechnung für das Jahr 2011 geprüft. Die ursprünglich gewählte Methode – 10% des in der Schweizer Kontrollmitteilung angeführten Betrages - erwies sich dabei als geeignet, den wahren Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, da die Kontrollrechnung – die die belangte Behörde auf Basis von Unterlagen, die die beschwerdeführende Partei im weiteren Verfahrensverlauf übermittelte, durchführte – nur eine geringe Abweichung ergab. Die geringen Abweichungen waren dadurch erklärlich, dass

Einkünften aus Gewinnen aus Veräußerungen von Investmentfonds und Zertifikaten – mangels vorliegender Informationen- in die Kontrollrechnung nicht einbezogen werden konnten.

Von der beschwerdeführenden Partei wurde vorgebracht, dass die Schätzung der Einkünfte auf Basis des – vom VfGH mit Entscheidung vom 15.10.2004, GZ. G49, 50/04-08, aufgehobenen – § 42 Abs. 2 InvFG 1993 erfolgt sei. Die belangte Behörde bezieht sich jedoch weder in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden noch Beschwerdeentscheidungen auf diese Bestimmung, weshalb sich die insoweit vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken, als unbegründet erweisen.

Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Jahr 2012:

Gemäß § 29 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 zählen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) zu den Sonstigen Einkünften.

§ 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). [...]

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen: [...]

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Gemäß den Feststellungen veräußerte Bf_insolvent mit Kaufvertrag vom 8. Mai 2012 seinen Anteil an der Liegenschaft EZ *** zum Kaufpreis von 91.460,- Euro an die Firma B OG.

Eine Option gem. § 30 Abs. 5 EStG 1988 wurde nicht ausgeübt.

Gemäß § 30 Abs. 1 iVm Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2012 ist daher ein Betrag von 12.804,4 Euro als Veräußerungserlös anzusetzen. Daraus ergibt sich der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vom 21. Jänner 2014 korrekt berechnete Steuerbetrag von 3.201,10 Euro.

Bf_insolvent brachte im Beschwerdeverfahren zunächst vor, dass er davon ausgegangen sei, dass die Immobilienvertragssteuererklärung vom Käufer beim Finanzamt zu erfolgen habe. Weiters brachte dessen steuerliche Vertretung im Vorlageantrag betreffend den verfahrensgegenständlichen Bescheid vor, dass der fiktive Anschaffungswert zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Immobilienvertragssteuer anzusetzen sei und es durch die Betriebsanlage

durch den nachfolgenden Erwerber zu einer Entwertung der Liegenschaft gekommen sei. Es sei daher kein Veräußerungsgewinn, sondern ein Verlust entstanden.

Die von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Einwände, finden jedoch keine Deckung in den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen. Ein Antrag auf Ausübung der Option gem. § 30 Abs. 5 EStG 1988 unterblieb ebenfalls. Im weiteren Verfahrensverlauf sowie im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden auch keine weiteren Argumente vorgebracht, warum die Berechnung durch die belangte Behörde nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen solle.

Die von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken, dass es durch die Erhebung von Schenkungssteuer und ImmoESt in Bezug auf das verfahrensgegenständliche Grundstück zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung komme, erweisen sich als unbegründet, da es sich bei der ImmoESt um eine Ertrag- und keine Schenkungssteuer handelt.

Darüber hinaus wurden keine Einwendungen gegen die in den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden festgestellten Einkünfte vorgebracht.

Da die Kapitalerträge aus ausländischem Kapitalvermögen betreffend das Veranlagungsjahr 2012 erst im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 26. März 2015 berücksichtigt werden konnten, war der diesbezügliche Bescheid zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei in diesem Sinne abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis 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.

Es liegen keine Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung vor, da es der Rechtsprechung des VwGH entspricht, dass der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners anzusehen ist. Hinsichtlich der Schätzung der ausländischen Kapitaleinkünfte liegen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Ermittlung des Veräußerungserlöses aus dem Liegenschaftsverkauf ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Wien, am 3. März 2023