

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf2***, ***Bf2-Adr*** vertreten durch die Wirtschaftstreuhandgesellschaft ***1***, ***2***, über die Beschwerde vom 15. November 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 18. Oktober 2022 betreffend die Zurückweisung von Anträgen auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2019 und 2020 für die Verlassenschaft nach ***3***, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die **Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2019 und 2020** für die Verlassenschaft nach ***3*** wurden am 21.7.2022 elektronisch beim Finanzamt eingereicht.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 20.9.2022**, gerichtet an die Verlassenschaft nach ***3***, zu Handen der Wirtschaftstreuhandgesellschaft ***1***, wies das Finanzamt darauf hin, dass die genannte Wirtschaftstreuhandgesellschaft betreffend die Verlassenschaft nach ***3*** Abgabenerklärungen eingebracht habe. Einen derartigen Antrag könne nur die abgabepflichtige Partei selbst oder ein von ihr gewillkürter bzw. gesetzlicher Vertreter stellen. Da nicht bekannt sei, ob die Wirtschaftstreuhandgesellschaft über eine Vollmacht verfüge, die zum Einschreiten über den Tod hinaus ermächtige oder auf den Todesfall vereinbart worden sei, werde um Vorlage der Vollmacht ersucht. Im Falle des Nichtbestehens einer ausdrücklich vereinbarten gewillkürten Parteienvertretung über den Tod hinaus könne nur der gesetzliche Vertreter der Verlassenschaft oder ein Gesamtrechtsnachfolger (ein erbantrittserklärter Erbe,

ein Erbmachthaber oder ein Verlassenschaftskurator) Abgabenerklärungen einreichen. Seien derartige Vertreter im gegenständlichen Verfahren nicht vorhanden, sei für die Durchführung des Abgabenverfahrens ein Verlassenschaftskurator zu bestellen, welcher befugt sei, Abgabenerklärungen für die Verlassenschaft einzureichen.

Am **17.10.2022** übermittelte die Wirtschaftstreuhandgesellschaft in **Beantwortung des Ergänzungersuchens** einen Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 17.12.2020 betreffend die Verlassenschaftssache nach der am ***10***.2020 verstorbenen ***3***.

Gemäß Punkt 1) dieses Beschlusses unterbleibt die Abhandlung gemäß § 153 AußStrG, da die Aktiven der Verlassenschaft den Wert von 5.000,00 € nicht übersteigen.

In Punkt 2) dieses Beschlusses wird gemäß § 153 Abs. 2 AußStrG den aufgrund des Testamentes vom 7.6.2018 berufenen präsumtiven Erben, ***Bf2***, die Ermächtigung erteilt, das dort näher angeführte Verlassenschaftsvermögen von 4.949,01 € gemeinsam zu übernehmen und hierüber zu verfügen.

In Punkt 3) dieses Beschlusses wird den Ehegatten ***Bf2*** namens der Verlassenschaft die Ermächtigung erteilt, Anträge bzw. Erklärungen bei Finanzbehörden zu stellen oder abzugeben.

In der Beilage werde die von den in Punkt 3) des Beschlusses angeführten Personen der Wirtschaftstreuhandgesellschaft erteilte Vertretungsvollmacht zur Einbringung von Anträgen und Erklärungen für die verstorbene ***3*** übermittelt.

Diese Vollmachtsurkunde trägt das Datum 19.10.2020 und für die „Auftrag- und Vollmachtgeber/in“ sowohl die Unterschrift von ***4*** als auch eine zweite, unleserliche Unterschrift (vermutlich die von ***5***). Für die „Auftrag- und Vollmachtnehmerin“ unterfertigte ***6*** für die genannte Wirtschaftstreuhandgesellschaft.

Im Kopf der Vollmachtsurkunde ist die „Vollmacht-(Auftrag-)geber/in“ bezeichnet mit „für die Verlassenschaft nach Frau ***3***, auch als präsumtive Erben Herr ***5*** und Frau ***4***“.

Die Vollmachtsurkunde enthält u.a. den Passus, dass die Vollmacht entgegen § 1022 erster Satz ABGB sowohl über den Tod des Vollmachtgebers als auch des Bevollmächtigten (in den Fällen der §§ 114 ff WTBG 2017) hinaus gelte.

Mit **Bescheid vom 18.10.2022**, gerichtet an ***Bf2***, zu Handen der Wirtschaftstreuhandgesellschaft ***6***, wies das Finanzamt die Eingaben vom 21.7.2022 betreffend Arbeitnehmerveranlagungen 2019 und 2020 für die Verlassenschaft nach ***3*** zurück.

Die Eingaben seien nicht zulässig, weil der Übergang von Rechten und Pflichten im Abgabenrecht gemäß § 19 Abs. 1 BAO ausschließlich im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge stattfinde. Dies beziehe sich auf sämtliche verfahrensrechtliche Positionen, wie etwa das Einbringen von Abgabenerklärungen. Ein Beschluss gemäß § 153 AußStrG führe zur Einzelrechtsnachfolge. Die Anträge auf Durchführung der Veranlagung seien somit mangels Legitimation im Sinne des § 19 Abs. 1 BAO zurückzuweisen.

Mit Schreiben vom 15.11.2022 erhob die genannte Wirtschaftstreuhandgesellschaft „i.V. ***Bf2*** für die Verlassenschaft nach ***3***“ **Beschwerde** gegen diesen Bescheid.

Beantragt werde, die von den Erben, ***Bf2***, eingebrachten Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen 2019 und 2020 für die verstorbene ***3*** zuzulassen, durchzuführen und bescheidmäßig festzustellen.

Die Einbringung der Arbeitnehmerveranlagungen erfolge unter Hinweis auf den Beschluss des Bezirksgerichtes ***7*** in der Verlassenschaftssache nach der am ***10***.2020 verstorbenen ***3***. Die im Spruch ersichtliche Ermächtigung über das Verlassenschaftsvermögen sei zu erteilen gewesen, da der dem Antrag zugrundeliegende Anspruch (präsumtive Erben aufgrund des Testamentes vom 7.6.2018) nach der Aktenlage hinreichend bescheinigt sei. Die Ehegatten ***Bf2*** seien daher aufgrund des Beschlusses des Bezirksgerichtes ***7*** aktiv legitimiert, die Anträge einzubringen bzw. aufgrund des Gesetzes ermächtigt, das Verlassenschaftsvermögen ganz oder zu bestimmten Teilen zu übernehmen und die dazu gehörenden Rechte geltend zu machen. Die Ehegatten hätten die Wirtschaftstreuhandgesellschaft in der bereits vorgelegten Vollmacht berechtigt, für sie umfangreiche, das Verlassenschaftsvermögen betreffende Rechte auszuüben.

Die Einbringung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2019 und 2020 die verstorbene ***3*** betreffend habe die Vollmachtnehmerin im Sinne der erteilten Vollmacht vorgenommen und erledigt.

Es könne daher nicht nachvollzogen werden, insbesondere nicht aus der fünfzeiligen Begründung im Zurückweisungsbescheid, dass ein Legitimationsmangel im Sinne des § 19 Abs. 1 BAO vorliege.

Ergänzend werde beantragt, eine mündliche Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht anzuberaumen und zudem gleichzeitig mitgeteilt, dass auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung im Sinne der BAO verzichtet werde.

Mit **Schreiben vom 3.3.2023** ersuchte das Bundesfinanzgericht die Einschreiter, zu nachstehenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

„Nach § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird.

Abgabepflichtiger im Sinne dieses Bundesgesetzes ist, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt (§ 77 Abs. 1 BAO).

Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über (§ 19 Abs. 1 erster Satz BAO).

Mit der Einantwortung folgt der Erbe der Rechtsposition der Verlassenschaft nach (§ 547 erster Teilsatz ABGB).

Wird dagegen – wie im Fall des § 153 AußStrG – das Verlassenschaftsverfahren ohne Einantwortung beendet und keine Erbantrittserklärung abgegeben, gibt es keinen Gesamtrechtsnachfolger (Erben), der in die Rechte der verstorbenen Person eintritt.

Die Verlassenschaft, die nach hA als juristische Person anzusehen ist, bleibt bestehen. Um – z.B. im Abgabenverfahren - wirksam handeln zu können, bedarf es eines Vertreters.

Vertreter des ruhenden Nachlasses können entweder ein von der verstorbenen Person zu deren Lebzeiten Bevollmächtigter (z.B. ein Steuerberater), sofern dem Bevollmächtigten eine Vertretungsvollmacht über den Tod hinaus eingeräumt wurde, oder ein vom Gericht bestellter Verlassenschaftskurator sein.

Eine Abgabenerklärung kann daher nur durch einen der genannten Vertreter eingebracht werden.

Bei Unterbleiben der Abhandlung kann das Gericht auf Antrag jenen Personen, deren Ansprüche nach der Aktenlage bescheinigt sind, die Ermächtigung erteilen, das Verlassenschaftsvermögen ganz oder teilweise zu übernehmen. Die Überlassung und Übernahme einzelner Vermögenswerte führt zur Einzelrechtsnachfolge; die Verlassenschaft als juristische Person bleibt bestehen (Nemeth in Schwimann/Kodek, § 798 ABGB Praxiskommentar⁵ (August 2018)).

Ein Einzelrechtsnachfolger ist im Gegensatz zu einem Gesamtrechtsnachfolger nicht berechtigt, für die verstorbene Person eine Abgabenerklärung einzureichen, haftet aber auch nicht für deren Verbindlichkeiten.

Eine von einem Einzelrechtsnachfolger eingereichte Erklärung zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung ist daher mangels Berechtigung zurückzuweisen.

Sind, wie im vorliegenden Fall, zur Vertretung des Nachlasses weder ein Erbe noch ein Verlassenschaftskurator berufen, ist auch eine gewillkürte Vertretung durch einen Wirtschaftstreuhänder nicht denkbar, weil die Bevollmächtigung durch einen Vertreter der Verlassenschaft erfolgen müsste.

Die in den drei beiliegenden Erkenntnissen des VwGH geschilderten Konstellationen betreffen zwar Sozialhilfeverbände, sind aber nicht auf diese beschränkt, sondern auf alle Fälle anzuwenden, in denen eine Einantwortung unterbleibt und ein Verlassenschaftsverfahren nach §§ 153 und 154 AußStrG beendet wird.

In diesen Erkenntnissen hält der VwGH übereinstimmend fest, dass der Sozialhilfeverband (wie auch jeder Einzelrechtsnachfolger) nicht gesetzlicher Vertreter des ruhenden Nachlasses ist. Auch die Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG bewirkt nicht die Befugnis zur Vertretung

des Nachlasses und berechtigt daher nicht zur Antragstellung nach § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988. Einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung kann somit nur der Steuerpflichtige selbst, ein in der BAO vorgesehener Vertreter oder der Gesamtrechtsnachfolger stellen.

Kommt es nicht zur Einantwortung eines Erben, liegt keine Gesamtrechtsnachfolge des Erben, sondern nur Einzelrechtsnachfolge vor.“

Diesem Schreiben wurden drei einschlägige Erkenntnisse des VwGH (VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026; VwGH 20.1.2023, Ra 2022/15/0060; VwGH 24.1.2023, Ro 2022/15/0033) beigelegt und um Mitteilung ersucht, ob der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrechterhalten werde.

Mit **Schreiben vom 28.3.2023** nahm der steuerliche Vertreter dazu Stellung.

Die Beschwerde werde um die Feststellung ergänzt, dass der bekämpfte Bescheid, nämlich der Zurückweisungsbescheid vom 18.10.2022, nicht an den/die legitimierte/n Empfänger/in gerichtet und zugestellt worden sei und deshalb amtswegig aufzuheben sei. Damit wären die Verfahren AV 2019 und 2020 noch nicht erledigt.

Zur Verlassenschaftssache sei der Beschluss des Bezirksgerichtes *****7***** vom 17.12.2020 ergangen. Dem Beschluss sei auf Empfehlung und Initiative des die Verlassenschaftssache abhandelnden Notars ein Antrag vorausgegangen, mit welchem *****Bf2***** begehrt hätten, namens der Verlassenschaft die Ermächtigung zu erteilen, Anträge bzw. Erklärungen bei den Finanzbehörden zu stellen oder abzugeben.

Diesen Antrag habe das Bezirksgericht *****7***** in seinem oben genannten Beschluss vom 17.12.2020 bewilligt und dazu im Punkt 3) ausdrücklich ausgesprochen, dass „den Ehegatten *****5*****, geboren am (...) und *****4*****, geboren am (...) beide wohnhaft in (...) namens der Verlassenschaft die Ermächtigung erteilt wird, Anträge und Erklärungen bei den Finanzbehörden zu stellen und abzugeben.“

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 20.1.2023, Ra 2022/15/0060, ausführe, unterbleibe gemäß § 153 Abs. 1 AußStrG einerseits die Abhandlung, wenn Aktiven in der Verlassenschaft nicht vorhanden seien oder den Wert von 5.000,00 € nicht übersteigen würden, und andererseits, sofern kein Antrag zur Fortsetzung des Verlassenschaftsverfahrens gestellt werde.

Der Verwaltungsgerichtshof führe in seinem Erkenntnis zusätzlich und ausdrücklich aus, dass das Verlassenschaftsgericht nach Abs. 2 leg. cit. auf Antrag denjenigen, dessen Anspruch nach der Aktenlage bescheinigt sei, die Ermächtigung erteilen könne, das Verlassenschaftsvermögen ganz oder zu bestimmten Teilen zu übernehmen. Dazu gehöre, die Rechte geltend zu machen und aufzugeben, über erhaltene Leistungen rechtswirksam zu quittieren und Löschungserklärungen auszustellen.

Die so legitimierten ***Bf2*** hätten ihrerseits die Möglichkeit, als Vermögensverwalter sich nach Maßgabe des § 83 BAO durch gewillkürte Vertreter vertreten zu lassen (Hinweis auf Kommentar Ritz zu § 80 Rz 9a).

In Bezug auf die an das Bundesfinanzgericht gerichtete Beschwerde vom 15.11.2022 und den Vorhalt vom 3.3.2023 werde mitgeteilt und würden folgende Anträge gestellt:

Das Bundesfinanzgericht möge über die eingebrachte Beschwerde auch unter Berücksichtigung der gegenständlichen, zusätzlichen Begründungen mit Erkenntnis entscheiden.

Das Bundesfinanzgericht möge prüfen, ob die Zustellung des Bescheides vom 18.10.2022 an den richtigen Empfänger ergangen sei, und dies als nicht gegeben feststellen.

Das Bundesfinanzgericht möge bei seiner Entscheidung das Erkenntnis des BFG zu GZ RV/510018/2022, RS 1, berücksichtigen.

Zur Verkürzung des Verfahrens beim Bundesfinanzgericht werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zurückgenommen.

Unter Hinweis auf

-) die bisherige Ansicht des BFG im Vorhalt
-) die Verknüpfung der Begründungen mit dem Erkenntnis des VwGH vom 24.1.2023
-) die offensichtlich nicht einheitlichen Entscheidungen zu § 153 Abs. 2 AußStrG

werde erwartet, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen die Entscheidung des BFG für zulässig erklärt werde.

Mit **Mängelbehebungsauftrag** vom 11.4.2023 erging die Aufforderung, die mit Schreiben vom 28.3.2023 dahingehend ergänzte Beschwerde, dass der bekämpfte Zurückweisungsbescheid nicht an den (die) legitimierte(n) Empfänger(in) gerichtet und zugestellt worden sei, gemäß § 250 Abs. 1 lit. d BAO zu ergänzen.

Innerhalb offener Mängelbehebungsfrist teilte die steuerliche Vertretung mit **Schreiben vom 28.4.2023** mit, aus der Aktenlage gehe hervor, dass er als Geschäftsführer seiner Wirtschaftstreuhandgesellschaft ***1***

a) die Arbeitnehmerveranlagung der ***3*** bereits für 2018 eingebracht und den diesbezüglichen Einkommensteuerbescheid mit Ausstellungsdatum vom 17.2.2020 vom Finanzamt zugestellt bekommen habe und

b) die Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2019 und 2020 am 21.7.2022, ebenfalls in Vertretung der zwischenzeitig am ***10***.2020 verstorbenen ***3***, beim Finanzamt eingereicht habe.

Zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2019 und 2020 habe das Finanzamt am 20.9.2022 an die Verlassenschaft nach ***3*** und zu Handen der Wirtschaftstreuhandgesellschaft ein Ergänzungsersuchen übermittelt.

Das Finanzamt habe dazu mit Zurückweisungsbescheid vom 18.10.2022 entschieden, welcher die Steuernummer der verstorbenen ***3*** betreffe, an ***8*** adressiert sei und der Wirtschaftstreuhandgesellschaft zugestellt worden sei.

Am 21.2.2023 sei in der Wirtschaftstreuhandkanzlei ein nicht rekommandiertes Briefkuvert des Finanzamtes eingetroffen. Das Kuvert samt Inhalt werde beigelegt. Als Inhalte seien aufgelistet:

- Adressat sei die Verlassenschaft nach ***3***;
- die Zustelladresse laute z.Hd. ***6***, „ad personam“, ***2***;
- eine weitere Seite – Information über die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sei an Frau Verl. n. ***3***, ***9***, „adressiert“. Offensichtlich habe dieses Schriftstück, ausgefertigt am 12.1.2023 vom namentlich genannten Vorstand der betreffenden Dienststelle, nicht zugestellt werden können und jene Postsendung ausgelöst, auf welche im ersten Satz dieses Absatzes hingewiesen worden sei;
- als Beilage sei die Beschwerdevorlage (Vorlagebericht, Seite 3 von 5 bis Seite 5 von 5) angefügt.

Mit Rsb-Brief und Zustellung am 9.3.2023 sei an die Wirtschaftstreuhandkanzlei ein dreiseitiger Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes zugestellt worden, welchen die Richterin am 3.3.2023 ausgefertigt habe. Der Vorhalt sei an „***Bf2***“ ergangen.

Der Vorhalt sei von der Wirtschaftstreuhandkanzlei am 28.3.2023 beantwortet und am 29.3.2023 mit Einschreibepost und Rückschein an das Bundesfinanzgericht übermittelt worden.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 11.4.2023, zugestellt am 13.4.2023, sei der beschwerdeführenden Partei aufgetragen worden, die fehlende Begründung hinsichtlich der Beschwerdeergänzung, der bekämpfte Zurückweisungsbescheid sei nicht an den (die) legitimierte(n) Empfänger(in) gerichtet und zugestellt worden, nachzubringen.

Wer tatsächlich Bescheidempfänger und damit beschwerdeführende Partei sei, scheine in diesem Verfahren zu klären sein. Auch das bisherige Vorgehen der Finanzverwaltung und des

Bundesfinanzgerichtes ließen nicht erkennen, auf welche „Personen diese Qualität“ (beschwerdeführende Partei) zutreffe.

Ausgehend von der Einbringung der Einkommensteuerveranlagungen 2019 und 2020 für die Verlassenschaft nach ***3*** habe das Finanzamt das Ergänzungsersuchen vom 20.9.2022 an diese gerichtet.

Das Ergänzungsersuchen habe die Wirtschaftstreuhandkanzlei für die Verlassenschaft nach ***3*** beantwortet.

Der Zurückweisungsbescheid sei an ***8*** ergangen. Diese seien mangels Legitimation – siehe Zurückweisungsbescheid – als nicht zulässig Einschreitende festgestellt worden. Warum sei demzufolge bisher kein Zurückweisungsbescheid an die Verlassenschaft nach ***3*** ergangen?

Die Entwicklung des Verfahrens, auf welches aufgrund laufender noch nicht erledigter Sachverhalte und Verfahren keine nachvollziehbaren Entscheidungen oder anzuwendende Gesetzesnormen ausgesprochen worden seien, werde zum Anlass genommen, den im Schriftsatz vom 28.3.2023 ausgesprochenen Verzicht auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem gesamten Beschwerdesenat bis auf einen etwaigen nochmaligen Widerruf zurückzunehmen.

Beweiswürdigung:

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

Rechtslage:

Nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird.

Einen solchen Antrag kann nur der Steuerpflichtige selbst, ein in der BAO vorgesehener Vertreter oder der Gesamtrechtsnachfolger stellen (VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026).

Abgabepflichtiger - im Bereich des Steuerrechtes wird auch vom Steuerpflichtigen gesprochen - im Sinne dieses Bundesgesetzes ist, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt (§ 77 Abs. 1 BAO).

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

Wird die Verlassenschaft armutshalber abgetan (§ 153 AußStrG) oder wird das Nachlassvermögen an Zahlungs statt überlassen (§ 154 AußStrG), kommt es nicht zur Einantwortung eines Erben und zu keiner Gesamtrechtsnachfolge des Erben, sondern zur Einzelrechtsnachfolge (VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026). Allfällige abgabenrechtliche Verpflichtungen oder Ansprüche des Erblassers können diesfalls nicht im Wege des § 19 BAO übergehen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 19, Anm. 9, Stand 1.9.2010, rdb.at; Stoll, BAO, 198).

Nach herrschender Lehre und Judikatur bleibt in Fällen des § 153 AußStrG der ruhende Nachlass, der als juristische Person einer Vertretung bedarf, auch bei Erteilung einer Ermächtigung im Sinne des Abs. 2 leg. cit. bestehen (VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026).

Ohne einen Vertreter ist die Verlassenschaft nicht handlungs- und prozessfähig und sind an sie zugestellte Bescheide unwirksam. Als Vertreter der Verlassenschaft kommen ein Bevollmächtigter (z.B. ein Steuerberater), den die verstorbene Person bereits zu Lebzeiten bestellt haben und ihm über den Tod hinaus eine Vertretungsvollmacht eingeräumt haben muss, oder ein vom Verlassenschaftsgericht bestellter Verlassenschaftskurator, nicht aber ein Einzelrechtsnachfolger in Betracht.

Ein Anbringen wie z.B. eine Abgabenerklärung kann daher nur durch einen der genannten Vertreter eingereicht werden.

Eine erteilte Vollmacht erlischt in der Regel durch den Tod des Vollmachtgebers (§ 1022 ABGB; Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 83 Rz 21).

Durch die Überlassung des Nachlassvermögens gemäß § 153 AußStrG tritt hinsichtlich der einzelnen, genau bezeichneten Vermögensobjekte Einzelrechtsnachfolge ein, welche anders als die Einantwortung nur einen Titel zum Eigentumserwerb an bestimmten Sachen verschafft (vgl. OGH 13.4.1994, 8 Ob 636/93).

Ein Einzelrechtsnachfolger ist daher nicht berechtigt, eine Abgabenerklärung für die verstorbene Person einzubringen. Ein dennoch von einem Einzelrechtsnachfolger für die verstorbene Person eingebrachter Antrag ist mangels Aktivlegitimation zurückzuweisen; Bescheidadressat ist in diesem Fall der Einzelrechtsnachfolger selbst (VwGH 24.1.2023, Ro 2022/15/0033).

Der OGH hielt zu einem Revisionsrekurs, der in Angelegenheit eines Gerichtsbeschlusses zur Überlassung an Zahlungs statt erhoben und mit welchem der Tochter namens der Verlassenschaft die Ermächtigung erteilt wurde, Anträge bzw. Erklärungen bei Finanzbehörden zu stellen oder abzugeben, fest, dass die Behörde in einem allfälligen Abgabenverfahren zu beurteilen haben werde, ob mit der Vorgangsweise des Erstgerichtes die Vertretungsbefugnis der Tochter ausreichend klargestellt worden sei (OGH 5.8.2021, 2 Ob 65/21d).

Daraus lässt sich ableiten, dass die in einem Beschluss nach § 153 AußStrG allenfalls ausgesprochene Ermächtigung zur Einbringung eines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung keine Bindungswirkung für die Abgabenbehörde entfaltet und die Antragslegitimation nach den Vorschriften der BAO zu beurteilen ist (vgl. auch Oliver Kulhanek, Die Ermächtigung gemäß § 153 Abs. 2 AußStrG und das Abgabenverfahren, NZ 2022/63).

§ 80 Abs. 1 und Abs. 2 BAO lauten:

„(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.“

Vermögensverwalter sind etwa Verlassenschaftskuratoren oder Erben, denen gemäß § 810 ABGB die Besorgung und Benützung der Verlassenschaft überlassen sind (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 80 Rz 8).

Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Nicht zulässig ist eine Beschwerde insbesondere dann, wenn die einschreitende Person zu ihrer Einbringung nicht befugt ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist „Einschreiter“ derjenige, der das Anbringen bei der Behörde stellt, sei es für sich oder für einen anderen (VwGH 10.3.2022, Ra 2020/15/0042). Adressat des Zurückweisungsbescheides bzw. Zurückweisungsbeschlusses ist die Person, die eingeschritten ist.

Nach § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben,

- a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und
- b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Die einheitliche gesamtschuldnerische Abgabenvorschreibung gemäß § 199 BAO an mehrere durch Gerichtsbeschluss eingewortete Erben setzt die namentliche Anführung dieser Personen im Abgabenbescheid voraus (VwGH 1.10.2008, 2006/13/0123, betreffend noch offene Einkommensteuerveranlagungen des Erblassers).

Nach § 274 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es beantragt wird a) in der Beschwerde, b) im Vorlageantrag (§ 264), c) in

der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides.

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sind Prozesshandlungen, die zurücknehmbar sind (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 274 Rz 8).

Parteienerklärungen im öffentlichen Recht, die sich als Verzichtserklärungen darstellen, sind empfangsbedürftig. Werden sie von der Behörde auch tatsächlich zur Kenntnis genommen, kommt ihnen die Wirkung zu, das bereits entstandene Recht zum Erlöschen zu bringen (vgl. VwGH 8.3.1991, 90/17/0328).

Werden fristgebundene Anträge zurückgenommen, ist ein Widerruf der Zurücknahmeerklärung nach Ablauf der für den ersten Schritt maßgebend gewesenen Frist unzulässig und ohne Wirkung (Stoll, BAO, 852).

§ 153 AußStrG lautet:

„(1) Sind Aktiven der Verlassenschaft nicht vorhanden oder übersteigen sie nicht den Wert von 5.000 Euro oder tritt die Rechtsnachfolge nach dem maßgebenden Recht von Gesetzes wegen ein und sind keine Eintragungen in die öffentlichen Bücher erforderlich, so unterbleibt die Abhandlung, wenn kein Antrag auf Fortsetzung des Verlassenschaftsverfahrens gestellt wird. Einer Verständigung bedarf es nicht.

(2) Ist auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen österreichisches Recht anzuwenden, so hat das Gericht auf Antrag denjenigen, deren Anspruch nach der Aktenlage bescheinigt ist, die Ermächtigung zu 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.“

Die Ermächtigung zur Übernahme kann auch mehreren Personen gemeinsam erteilt werden (Grün in Rechberger/Klicka, AußStrG³, Oktober 2020, § 153 Rz 22).

Erwägungen:

Eingangs ist anzumerken, dass im vorliegenden Fall die gesetzlichen Voraussetzungen des § 262 Abs. 2 BAO erfüllt sind, sodass die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zu unterbleiben hatte.

3 ist am ***10***.2020 verstorben.

Mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 17.12.2020 wurde ***Bf2*** die Ermächtigung erteilt, das in diesem Beschluss näher bezeichnete Verlassenschaftsvermögen gemeinsam zu übernehmen und hierüber zu verfügen. Darüber hinaus wurden die Ehegatten

Bf2 ermächtigt, namens der Verlassenschaft Anträge bzw. Erklärungen bei den Finanzbehörden zu stellen oder abzugeben.

Nach der o.a. Rechtsprechung bewirkt eine Ermächtigung des Verlassenschaftsgerichtes nach § 153 Abs. 2 AußStrG nicht eine Befugnis zur gesetzlichen Vertretung des Nachlasses nach der verstorbenen Person und berechtigt nicht zur Antragstellung nach § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988.

Die Verlassenschaft wurde armutshalber abgetan; es kam daher zu keiner Einantwortung und damit zu keiner Gesamtrechtsnachfolge. Die Ehegatten ***Bf2*** sind aus diesem Grund nicht, wie in der Beschwerde fälschlich angenommen, Erben nach der verstorbenen ***3***.

Mangels Abgabe einer Erbantrittserklärung und mangels Einantwortung kommt ***Bf2***, die im genannten Beschluss als „präsumtive“ Erben bezeichnet werden, nicht die Qualifikation von Erben zu.

Sie sind weder zur gesetzlichen Vertretung der Verlassenschaft befugt, noch setzen sie die Rechtspersönlichkeit der Erblasserin fort; insbesondere besitzen sie nicht die Legitimation zur Stellung von Anträgen namens der Erblasserin oder zum Empfang von Bescheiden, die für die Erblasserin bestimmt waren.

Die im Schreiben vom 28.4.2023 aufgeworfene Frage, warum bisher kein Zurückweisungsbescheid an die Verlassenschaft nach ***3*** ergangen sei, ist dahingehend zu beantworten, dass weder eine von ***3*** erteilte Vollmacht vorliegt, die zum Einschreiten über ihren Tod hinaus ermächtigen würde (eine solche hat das Finanzamt mit Ergänzungsersuchen vom 20.9.2022 vergeblich angefordert), noch ein Verlassenschaftskurator bestellt worden ist, sodass mangels rechtswirksamer Vertretung ein Bescheid an die Verlassenschaft nicht zugestellt werden kann. Im o.a. Ergänzungsersuchen hat das Finanzamt auch angeführt, wer zur Vertretung der Verlassenschaft befugt wäre.

Bescheidadressaten des Zurückweisungsbescheides sind zweifellos die Ehegatten ***Bf2***, welche die Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung 2019 und 2020 betreffend die Verlassenschaft nach ***3*** beim Finanzamt eingereicht haben.

Wenn auch im Briefkopf der Beschwerde die Beschwerdeführer mit „***Bf2*** für die Verlassenschaft nach ***3***“ bezeichnet sind, ist die Beschwerde im Zweifel ***Bf2*** zuzurechnen, weil der angefochtene Zurückweisungsbescheid zum einen an die Ehegatten adressiert ist und zum anderen die Beschwerde auf die von den Ehegatten eingebrachten Anträge verweist.

Obwohl die drei genannten, der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 3.3.2023 übermittelten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zu Sozialhilfeverbänden ergangen sind, welche das Gericht ermächtigt hatte, Arbeitnehmerveranlagungen für die verstorbenen Personen zu beantragen, treffen die dortigen Feststellungen auch auf den vorliegenden Fall der

Einzelrechtsnachfolge zu, weil entscheidend ist, ob nach der verstorbenen Person eine Gesamtrechtsnachfolge, die den Übergang abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten bewirkt, eingetreten ist oder nicht.

Die von ***3*** zu ihren Lebzeiten der ***1*** erteilte Vollmacht ist mit ihrem Tod erloschen. Dass die damals erteilte Vollmacht ausnahmsweise über ihren Tod hinaus Fortbestand gehabt hätte, ist aus den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen und wurde auch nicht behauptet. Da vom Gericht, wie o.a., auch kein Verlassenschaftskurator für eine Vertretung im Abgabenverfahren bestellt worden ist, liegt eine wirksame Vertretung der Verlassenschaft nicht vor.

Die im Beschwerdeverfahren vorgelegte Vollmacht wurde nach dem Tod von ***3*** von den beiden Einzelrechtsnachfolgern erteilt und am 19.10.2020 unterschrieben. Da diesen jedoch keine Vertretungsbefugnis für den ruhenden Nachlass zukommt, konnten sie auch keine wirksame Vollmacht für die Verlassenschaft nach ***3*** erteilen.

Im Schreiben vom 28.3.2023 berief sich der steuerliche Vertreter auf VwGH 20.1.2023, Ra 2022/15/0060, wonach das Verlassenschaftsgericht nach § 153 Abs. 2 AußStrG auf Antrag denjenigen, dessen Anspruch nach der Aktenlage bescheinigt sei, die Ermächtigung erteilen könne, das Verlassenschaftsvermögen ganz oder zu bestimmten Teilen zu übernehmen. Dazu gehöre, die Rechte geltend zu machen und aufzugeben, über erhaltene Leistungen rechtswirksam zu quittieren und Löschungserklärungen auszustellen.

Tatsächlich ist diesem Erkenntnis in der gesamten Begründung Nachstehendes zu entnehmen:

„11 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.

12 Gemäß § 153 Abs. 1 AußStrG unterbleibt die Abhandlung, wenn 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.

13 Kommt es nicht zur Einantwortung eines Erben, liegt keine Gesamtrechtsnachfolge des Erben, sondern nur Einzelrechtsnachfolge vor (vgl. VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026, mwN).

14 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).

15 Der Sozialhilfeverband ist - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23. November 2022, Ro 2022/15/0026, ausgesprochen hat - 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 EStG 1988** (Anmerkung: Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht).*

16 Das Bundesfinanzgericht vertrat im angefochtenen Erkenntnis den Standpunkt, der Sozialhilfeverband G sei aufgrund der Ermächtigung nach § 153 Abs. 2 AußStrG zur Vertretung der Verlassenschaft nach TW befugt, weshalb der dem Bescheid vom 1. Oktober 2021 zugrundeliegende Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2020 als Antrag der Verlassenschaft nach TW zu werten sei. Damit hat es die Rechtslage verkannt.

17 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig (§ 42 Abs. 2 Z 1 VwGG).“

Die Ziffer 15 dieses Erkenntnisses ist, wie o.a., nicht auf Sozialhilfeverbände beschränkt, sondern gilt gleichermaßen in Fällen wie dem vorliegenden, in denen keine Einantwortung erfolgt, sondern die Abhandlung der Verlassenschaft gemäß § 153 AußStrG unterblieben ist (vgl. auch UFS 10.9.2009, RV/1877-W/09, RS 1: „Unterbleibt die Einantwortung einer Verlassenschaft z.B. gemäß §§ 154 ff AußStrG an die präsuntiven Erben, so sind diese Personen nicht Gesamtrechtsnachfolger und allfällige abgabenrechtliche Verpflichtungen oder Ansprüche können nicht im Wege des § 19 BAO übergehen. Da diese Personen die Rechtspersönlichkeit des Erblassers nicht fortsetzen, besitzen sie insbesondere nicht die Legitimation zur Stellung von Anträgen namens des Erblassers oder zum Empfang von Bescheiden, die für den Erblasser bestimmt waren (Stoll, BAO-Kommentar, 198).“)

Zur beantragten Berücksichtigung des Erkenntnisses BFG 5.4.2022, RV/5100118/2022, RS 1 („Wenn ein Sozialhilfeverband vom Verlassenschaftsgericht gem. § 153 Abs. 2 AußStrG zur Durchsetzung seines Anspruches gem. § 324 Abs. 3 ASVG ermächtigt wird, einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung zu stellen, ist der Sozialhilfeverband legitimiert, als Vertreter des ruhenden Nachlasses einer verstorbenen Person dessen Arbeitnehmerveranlagung zu beantragen.“) ist anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben hat (vgl. VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026) und im fortgesetzten Verfahren (BFG 2.1.2023, RV/5100759/2022) folgender Rechtssatz erstellt wurde:

„Eine 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 EStG 1988.“

Gegenstand dieses Bescheidbeschwerdeverfahren ist die Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Zurückweisungsbescheides.

Analog zur zu Erbengemeinschaften ergangenen Judikatur (z.B. VwGH 1.10.2008, 2006/13/0123) bezeichnete das Finanzamt beide Beschwerdeführer im

Zurückweisungsbescheid namentlich als Bescheidadressaten. Die Zustellung erfolgte entsprechend der vorgelegten Vollmacht vom 19.10.2020 an die bevollmächtigte Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft.

Der Einwand im Schreiben vom 28.3.2023, der angefochtene Zurückweisungsbescheid sei nicht an den (die) legitimierte(n) Empfänger(in) gerichtet und zugestellt worden und daher amtswegig aufzuheben, ist daher nicht gerechtfertigt.

Im Übrigen ergibt sich dafür, dass ***Bf2***, wie im Schreiben vom 28.3.2023 angeführt, zu Vermögensverwaltern bestellt worden wären, aus der gesamten Aktenlage kein Hinweis.

Zum Widerruf der mit Schreiben vom 28.3.2023 erklärten Zurücknahme der mündlichen Verhandlung ist festzuhalten, dass die Zurücknahme der mündlichen Verhandlung als Prozesshandlung weder zurücknehmbar noch widerrufbar ist. Mit Zurücknahme der mündlichen Verhandlung wurde der Anspruch auf diese verwirkt und hat der Widerruf der Zurücknahme mit Schreiben vom 28.4.2023 keine rechtliche Relevanz.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Gegen das gegenständliche Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die entscheidenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die vorliegende Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht.

Linz, am 31. Mai 2023