

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 26. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. April 2022 betreffend Rückzahlung eines Guthabens zu Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

I. Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

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

Begründung

Mit Bescheid vom 31.3.2022 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2020 mit einer Gutschrift von 997 € festgesetzt.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Antrag auf Rückzahlung eines Guthabens abgewiesen, weil die zur Rückzahlung beantragte Gutschrift zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten heranzuziehen war.

Mit elektronisch übermittelter Beschwerde brachte der Beschwerdeführer (Bf.) über seine Schuldnervertreterin am 26.4.2022 vor, dass über das Vermögen des Bf. am 28.1.2022 das Insolvenzverfahren eröffnet und am 11.4.2022 mit der Annahme eines Zahlungsplanes beendet wurde. Das Guthaben aus dem Einkommensteuerbescheid 2020 vom 31.3.2022 sei somit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden. Eine Aufrechnung sei gemäß § 20 Abs. 1 IO unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden ist oder wenn die Forderung gegen den Schuldner, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, erst nach der Eröffnung erworben worden sei. Das Guthaben hätte daher grundsätzlich der Insolvenzmasse zufließen müssen und wäre gleichmäßig auf die Gläubiger zu verteilen gewesen. Der Bf. habe die Buchungsmitteilung des FA Österreich, aus welcher sich das

Guthaben aus der Festsetzung der ESt 2020 in Höhe von EUR 997 ergibt, vorgelegt. Mit Einverständnis der Gläubiger sei dieses Guthaben dem Schuldner zur Gänze zu belassen. Die Vereinbarung betreffend dem Überlassen des Guthabens wurde im Protokoll der Tagsatzung vom 11.04.2022 im Verfahren 5 S xx/21 d des BG festgehalten und es könne das Protokoll über entsprechende Aufforderung dem Finanzamt nachgereicht werden. Es werde die Rückzahlung des Guthabens beantragt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 9.5.2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In ihrer Begründung führte die belangte Behörde aus, bei Abgaben oder Gutschriften, die während eines Insolvenzverfahrens entstehen, sei zu prüfen, inwieweit der Abgabensanspruch in den Konkurs- oder Massezeitraum fällt. Der Abgabensanspruch entstehe gem. § 4 BAO bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde, d.h. für die Einkommensteuer 2020 entstehe der Abgabensanspruch mit Ablauf des Jahres 2020. Dies stelle einen Insolvenzzeitraum dar, da die Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens mit 29.01.2022 erfolgte. Die Gutschrift aus der Einkommensteuer 2020 von € 997 stelle somit keine Massegutschrift dar, sondern sei mit den Insolvenzforderungen gegenzurechnen, da sie in einen Zeitraum vor Insolvenzeröffnung fällt. Im Insolvenzverfahren wurde eine entsprechende Einschränkung der Anmeldung zu Insolvenzforderungen vorgenommen.

Mit Schreiben vom 8.6.2022 stellte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Er verwies darauf, dass das Gerichtsurteil und die Zustimmung der Gläubigervertreter missachtet worden sei und seit 2006 falsche Steuervorschreibungen ergingen. Außerdem sei das Finanzstrafverfahren 2010-2013 und der Nachweis der Buchhaltung durch eine Steuerberatungskanzlei missachtet worden.

Im Vorlagebericht vom 8.8.2023 führte die belangte Behörde zum Sachverhalt Folgendes aus:

„Am 28. Jänner 2022 wurde das Schuldenregulierungsverfahren (5 S xx/21d) über das Vermögen des Beschwerdeführers (im folgenden Bf.) eröffnet. Am 11. April 2022 wurde von den Gläubigern ein Zahlungsplan (Quote 3%) angenommen. Das Schuldenregulierungsverfahren wurde mit Beschluss vom 3. Mai 2022 aufgehoben.

Der Bf. wurde am 21. Jänner 2022 aufgefordert, bis spätestens 4. März 2022, seine Arbeitnehmerveranlagung 2020 abzugeben. Da der Bf. dieser Aufforderung nicht nachgekommen ist, wurde am 31. März 2022 die Besteuerungsgrundlagen geschätzt und eine Pflichtveranlagung durchgeführt. Der Einkommensteuerbescheid 2020 ergab eine Steuergutschrift iHv. 997 Euro. Diese Gutschrift wurde mit dem Rückstand am Steuerkonto verrechnet.

Verfahrensgang:

Aufgrund des Schuldenregulierungsverfahrens wurden der Rückstand am Steuerkonto des Bf.

iHv. 113.640,42 Euro am 23. März 2022 ausgesetzt. Mit Veranlagung der Einkommensteuer 2020 ist am 31. März 2022 ein Guthaben iHv. 997 Euro entstanden. Dieses Guthaben wurde mit der wiederaufgenommenen Konkursforderung am 7. April 2022 in selbiger Höhe verrechnet und die Konkursforderung in dieser Höhe eingeschränkt.

Gem. § 239 Abs. 1 BAO wurde vom System am 31. März 2022 eine amtswegige Rückzahlung des Guthabens an den Bf. erwogen. Im Rahmen dieses Prüfprozesses meldete das System, in welchem Rückzahlungen verfügt werden, dass ein Insolvenzverfahren anhängig ist und geprüft werden müsse, ob eine Rückzahlung möglich ist oder das Guthaben mit ausständigen Abgabeschulden verrechnet werden muss. Diese Meldung wurde in einer Bearbeitungsmaske (E4) angezeigt, in welcher gewöhnlich Rückzahlungsanträge bearbeitet werden. Die zuständige Sachbearbeiterin ging daher fälschlicherweise davon aus, dass der Bf. einen Rückzahlungsantrag gestellt hatte und erließ den Abweisungsbescheid vom 7. April 2022. Gegen diesen Bescheid wurde am 26. April 2022 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

...

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Mai 2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Am 8. Juni 2022 wurde beantragt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Rechtliche Würdigung:

Da der Bf. keinen Rückzahlungsantrag gestellt hatte, hätte der mit Beschwerde bekämpfte Abweisungsbescheid vom 7. April 2022 nicht erlassen werden dürfen. Richtigerweise hätte die Systemmeldung ohne bescheidmäßige Erledigung storniert werden müssen, da diese kein Anbringen darstellt. Die Abgabebehörde nahm, mit Erlassung dieses Abweisungsbescheides, sohin eine Entscheidungspflicht war, welche ihr zu diesem Zeitpunkt nicht zukam.

Es wird daher beantragt, den Abweisungsbescheid vom 7. April 2022 gem. § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben und die Beschwerde gem. § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. BFG vom 10.03.2015, RV/1100142/2015).

Des Weiteren möchte die Abgabebehörde nochmals erwähnen, dass die Verrechnung der Gutschrift iHv. 997 Euro, welche aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2020 entstand, rechtsrichtig mit Rückständen auf dem Abgabenkonto verrechnet worden ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046) handelt es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche". Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an. Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruchs. Nach der herrschenden Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (OGH 25.11.1998, 3 Ob 76/97s) tritt die Tilgung einer Forderung mit Zugang der Aufrechnungserklärung rückwirkend in dem Zeitpunkt ein, in dem die Forderungen einander

erstmals aufrechenbar gegenübergestanden sind. Standen Forderungen einander bereits bei Konkurseröffnung aufrechenbar gegenüber, hinderten auch die konkursrechtlichen Vorschriften die Aufrechnung nicht.

Da der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, für das die Veranlagung vorgenommen wird, entstand die Einkommensteuergutschrift für das Jahr 2020 mit Ablauf des Kalenderjahres 2020 und damit vor Insolvenzeröffnung (vgl. BFG vom 09.06.2016, RV/7105466/2014).“

Mit Kurzmitteilung vom 12.11.2024 wurde von Finanzamt ein Auszug aus dem Zentralen Melderegister übermittelt, woraus hervorgeht, dass der Bf. am tt.6.2024 verstorben ist.

Mit E-Mail des Bundesfinanzgerichts vom 25.11.2024 wurde der zuständige Gerichtskommissär um Auskunft über den Stand des Verlassenschaftsverfahrens ersucht. Dieser übersandte eine Abschrift des folgenden Gerichtsbeschlusses.

Mit Beschluss des Bezirksgerichts vom 4.10.2024 wurden die Aktiven in Höhe von 572,61 € der Tochter des Bf. auf teilweisen Abschlag ihrer Forderung an bezahlten Todfalls- und Grabstättekosten in Höhe von insgesamt 6.286,03 € sowie zur vollständigen Berichtigung der Gerichtskommissionsgebühren gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen. Der Tochter wurde der Auftrag erteilt, die mit 115,58 € bestimmten Gebühren des Gerichtskommissärs zu bezahlen. Die übrigen Forderungsanmeldungen der Gläubiger wurden zur Kenntnis genommen und fanden in den Aktiven keine Deckung. Daher lagen nach Ansicht des Gerichts die Voraussetzungen für eine Überlassung an Zahlungs statt vor.

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Bekanntmachung des Schuldenregulierungsverfahrens (Jänner 2022) ein Abgabenrückstand von 113.640,42 € bestand. In der Zahlungsplantagsatzung vom 11.4.2022 wurde ein Zahlungsplan mit einer Quote von 3%, zahlbar in sechs halbjährlichen Raten von je 0,5%, beginnend ab 15.10.2022. Das Ende der Zahlungsfrist war der 15.4.2025.

Bis zum Ableben des Bf. wurden folgende Zahlungen auf den vorhandenen Rückstand entrichtet. Die Vorgangsweise der Finanzverwaltung (Aufrechnung mit offenen Konkursforderungen) stellt sich wie folgt dar:

Konkursforderungen	lt. Anmeldung	Quote 3%	Neu
	113.640,42	3.409,21	113.640,42
Aufrechnung Est 2020	0,00	0,00	-997,00
	113.640,42	3.409,21	112.643,42
6 Raten		568,20	
		tatsächliche Rate	tatsächliche Rate
10/2022		568,20	568,20
4/2023		568,20	568,20
10/2023		568,20	568,20
4/2024		568,20	568,20
		2.272,80	2.272,80
quotenmäßig getilgte KF		75.760,00	75.760,00
offene KF (Rest)		37.880,42	36.883,42
		113.640,42	112.643,42

Strittig ist gegenständlich, wie nun die aus der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2020 entstandene Gutschrift zu bewerten sein wird.

Geht man nach der im Beschwerdevorbringen geäußerten Rechtsansicht vor, dass die Verrechnung der belangten Behörde unrichtig sei und es handle um sog. negative Masseforderungen, wäre die Gutschrift zur Berechnung des Quotenerfordernisses wie folgt heranzuziehen:

Berechnung bei fiktiv stattgebender Entscheidung		
Raten		2.272,80
Est-GS (herausgelöst)		997,00
Zahlungen		3.269,80
Quotenerfordernis		-3.409,21
fehlende Quote		-139,41
geleistete Rate + Est-GS		3.269,80
offene Quote		139,41
Quotenerfordernis		3.409,21
erloschene Konkursford.		108.993,34
offene Konkursford.		4.647,00
Gesamtforderung		113.640,34

In erster Prämisse war hier der ursprüngliche Rückstand von 113.640,42 € zu betrachten, da die Gutschrift als (negative) Masseforderung zu qualifizieren wäre. Im nächsten Schritt war diese als zusätzliche Quotenzahlung anzurechnen. Damit wären allerdings lediglich 108.993,34 € der Konkursforderungen durch Quotenzahlungen abgedeckt und es verbliebe noch ein offener Rückstand von 4.647 € und kein Guthaben von 997 €.

Damit ergibt sich - selbst bei stattgebender Entscheidung des Bundesfinanzgerichts - kein Aktivvermögen in Form eines abgabenrechtlichen Rückzahlungsanspruches des Bf. Der verbleibende Rückstand ist nach der Aktenlage – ausweislich des Abhandlungsprotokolls – als uneinbringlich anzusehen.

Eine für die Verlassenschaft vertretungsbefugte Person konnte nicht ermittelt werden, da im Beschwerdefall keine Einantwortung stattgefunden hat.

Zur Verfahrenseinstellung:

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit 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). Der ruhende Nachlass ist eine anerkannte juristische Person. Das österreichische Recht ordnet den Erbschaftserwerb erst mit der Einantwortung an, nur aus dem verfahrensrechtlich erforderlichen Zeitraum zwischen Todesfall und Einantwortung folgt seine rechtliche Existenz (*Obermaier, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008/15*). 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 (VwGH 25. Februar 2010, 2010/16/0029; VwGH 24. Juni 2010, 2010/15/0096; VwGH 9. September 2015, Ro 2014/16/0031).

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 Zahlungen statt (§ 154 und § 155 AußStrG)**.

Da der ruhende Nachlass seine Rechtspersönlichkeit erst mit der Einantwortung verliert, besteht er - wie im Beschwerdefall - konsequenterweise dann weiter, wenn eine Einantwortung nicht stattgefunden hat (*Obermaier, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008/15*).

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, Außerstreitgesetz*² (2012) § 171 Rz 8).

Im Beschwerdefall sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, woraus sich eine Einantwortung in den überschuldeten Nachlass ergeben würde. Vielmehr lässt sich aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes, mit dem die Überschuldung des Nachlasses festgestellt und die Überlassung der rd. 567 € (Guthaben des Girokontos und eines Energielieferanten) gegen teilweisen Abschlag an Begräbniskosten von insgesamt 6.286,03 € an Zahlung statt an die Tochter des Bf. vorgenommen wurde, ableiten, dass gerade keine Erbserklärungen abgegeben wurden und das Verlassenschaftsverfahren mit der Überlassung an Zahlungs statt beendet wurde.

Hat kein Erbe eine Erbserklärung abgegeben, kann die in § 810 ABGB vorgesehene Vertretungsfunktion nicht ausgeübt werden. Es ergeben sich auch keine Hinweise auf das Vorliegen einer Vertretungsbefugnis.

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 Praxiskommentar*⁴ (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*).

Vor dem Hintergrund der obigen rechtlichen Ausführungen ist gegenständlich mangels Einantwortung keine Gesamtrechtsnachfolge eingetreten, sodass keine Rechte oder Pflichten, vor allem nicht verfahrensrechtliche Rechtspositionen, 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 diese einen behördliche Erledigung oder eine Entscheidung eines Verwaltungsgerichts entgegennehmen kann.

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 daher eingestellt werden. Dies hat zur Konsequenz, dass diese Erledigung des Bundesfinanzgerichts nur an die Abgabenbehörde zugestellt werden 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.

Aufgrund der oa. Berechnung ergibt sich selbst bei stattgebender Erledigung des Bundesfinanzgerichts kein rückzahlbares Guthaben und damit kein Aktivvermögen, sodass auch keine Nachtrags-Verlassenschaftsabhandlung durchzuführen wäre.

Im Beschwerdefall lag eine überschuldete Verlassenschaft vor und es erfolgte lediglich die Überlassung des Nachlasses an Zahlungs statt gemäß § 154 AußStrG. Mangels Verlassenschaftsabhandlung kommt es zu keiner Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 BAO.

Die Bestellung eines Verlassenschaftskurators würde vor diesem Hintergrund unverhältnismäßige und vermeidbare Kosten und einen hohen Verwaltungsaufwand verursachen, weshalb von einem Antrag auf Bestellung mangels Erforderlichkeit Abstand genommen wird. Abgesehen davon war der Nachlass überschuldet, sodass auch diese Kosten nicht getragen werden konnten. Daher erachtet das Bundesfinanzgericht die Bestellung eines Verlassenschaftskurators nicht als geboten und daher ergeht dieser Beschluss nur an die Amtspartei.

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.

Graz, am 10. Dezember 2024