



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Erbgemeinschaft G.B. und Miterben nach A.B. vom 21. Juni 2010 gegen den Bescheid über die Zurücknahmeerklärung gemäß § 85 Abs. 2 BAO vom 21. Mai 2010 des Finanzamtes Waldviertel betreffend den Antrag des A.B. vom 20.01.2010 auf Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1999 und 2000 entschieden:

S p r u c h

Die Berufung vom 21. Juni 2010 gegen die als Zurücknahmeerklärungsbescheid gemäß § 85 Absatz 2 BAO bezeichnete Erledigung vom 21. Mai 2010 des Finanzamtes Waldviertel wird gemäß § 273 Absatz 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der im Juli 2002 verstorbene A.B. war als atypisch stiller Gesellschafter an der Mitunternehmerschaft Beteiligung 88 - C-GmbH und Mitunternehmer (idF. kurz C-GMBH) beteiligt. Steuerlicher Vertreter C-GMBH ist die Firma Uniconsult GmbH. Auf Grundlage der Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden für die C-GMBH vom Finanzamt Salzburg-Stadt am 4. April 2003 Feststellungsbescheide für die Jahre 1997, 1999 und 2000 erlassen. Die in den Feststellungsbescheiden vom 4. April 2003 ausgewiesenen anteiligen Einkünfte der Gesellschafter wurden im Falle des Mitunternehmers A.B. vom Wohnsitzfinanzamt (FA Waldviertel) gemäß § 295 BAO bei der Einkommensteuer berücksichtigt. Für die Veranlagungsjahre 1997, 1998 und 2000 ergingen geänderte

Einkommensteuerbescheide vom 23. April 2003 an die damals bestehende Verlassenschaft nach A.B..

Nachdem der UFS mit Berufungsentscheidung vom 20.10.2009, RV/0777-S/07 feststellte, dass die angeführten Feststellungsbescheide des FA Salzburg Stadt vom 4. April 2003 auf Grund fehlerhafter Bescheidadressierung nicht rechtswirksam geworden sind (Vorliegen von Nichtbescheiden), stellte die steuerliche Vertreterin der C-GMBH (Uniconsult GmbH) für den Mitunternehmer A.B., unter Angabe seiner StNr. xyz, mit Anbringen vom 20.01.2010 den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1999 und 2000.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichts Krems, Zahl 2a174/02y vom 29.7.2006, in Rechtskraft erwachsen am 10.1.2007 traten die Erben G.B. (Gattin, XX.XX.XXXX geb.) sowie die beiden Kinder K1.B. (X.X.X. geb.) und K2.B. (00.00.0000 geb.) als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsposition des im Juli 2002 verstorbenen A.B..

Auf Grund des Anbringens des A.B. vom 20.01.2010 richtete das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag (vom 29.3.2010) an die als „G.B. und Miterben nach A.B.“ bezeichnete Erbengemeinschaft und verlangte den Nachweis der Vollmacht der einschreitenden Vertreterin.

Da nach Ansicht des Finanzamtes innerhalb der Mängelbehebungsfrist (3.5.2010) das Bestehen eines gültigen Vollmachtsverhältnisses im Zeitpunkt des Einschreitens der Vertreterin nicht nachgewiesen worden sei, wurde mit an die Erbengemeinschaft G.B. und Miterben gerichteten Bescheid vom 21.5.2010 die Eingabe des A.B. vom 20.01.2010 gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Mit Mängelbehebungsauftrag vom 29.3.2010 wurde die Uniconsult GmbH aufgefordert für ihre Eingabe vom 20.1.2010 eine Vollmacht bis zum 3.5.2010 nachzureichen. Dies unter anderem deswegen, weil als Antragsteller der seit Jahren verstorbene A.B. genannt wurde.

Der Eingabe der Uniconsult GmbH vom 12.4.2010 wurde u.a. auch ein schriftlicher Auftrag der Treuhänderin der atypisch stillen Gesellschafter der C-GMBH beigelegt, worin sie der steuerlichen Vertreterin (Uniconsult GmbH) aufträgt für die einzelnen Anleger Wiederaufnahmeanträge zu stellen.

Da die Treuhandvereinbarung mit dem Anleger A.B. mit dessen Tod erloschen war (vgl. 1022 ABGB), konnte die einschreitende Treuhänderin die Uniconsult GmbH gar nicht mehr wirksam für dessen Rechtsnachfolger bevollmächtigen. Dieser Umstand wurde vom Finanzamt Waldviertel am 30.4.2010 telefonisch der Uniconsult GmbH mitgeteilt. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass daher dem Mängelbehebungsauftrag noch nicht erfolgreich nachgekommen worden sei und die Frist am 3.5.2010 ablaufe. Mit Eingabe

vom 3.5.2010 wurde eine Spezialvollmacht vorgelegt, worin die steuerliche Vertreterin der Erbengemeinschaft und Erben (StB-GmbH) die Uniconsult GmbH bevollmächtigt in allen Angelegenheiten der C-GMBH hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagungen der Erben nach A.B., das sind die Angehörigen G., K1 und K2.B., gegenüber dem Finanzamt Waldviertel einzuschreiten. Aus dieser Spezialvollmacht ist eindeutig ersichtlich, dass die Uniconsult GmbH erst am 3.5.2010 durch die steuerliche Vertreterin der Erbengemeinschaft nach A.B. bevollmächtigt wurde.

Das bedeutet aber, dass zum Zeitpunkt des eingebrachten Wiederaufnahmeantrages vom 20.1.2010 noch kein wirksames Vollmachtsverhältnis zwischen der Erbengemeinschaft nach A.B. und der Uniconsult GmbH aufrecht war.

Die Bestimmung des § 85 Abs. 4 BAO dient aber nicht dazu eine nachträgliche Vollmachtserteilung zu ermöglichen, sondern lediglich, den Nachweis einer bereits erteilten Bevollmächtigung nachzureichen.

Somit war die aufgetragene Behebung des fehlenden Vollmachtsnachweises mangels Vorliegens einer Vollmacht gar nicht möglich. Da dem Mängelbehebungsauftrag zu der Eingabe vom 20.1.2010 nicht entsprochen wurde, war gemäß § 85 Abs. 2 BAO auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt."

Mit Schriftsatz vom 21.6.2010 erhob die steuerliche Vertreterin für die Erbengemeinschaft „G.B. und Miterben nach A.B.“ Berufung gegen den Zurücknahmeerklärungsbescheid vom 21.05.2010 und wendete Folgendes ein:

„Die bekämpfte Gegenstandsloserklärung unseres Antrages vom 20.1.2010 wird damit begründet, dass eine Vollmacht der G.B. und Miterben nach A.B. deshalb nicht vorgelegen sei, weil das Schriftstück auf dem die erteilte Bevollmächtigung festgehalten wurde mit 3.5.2010 datiert war. Daraus schließt die Behörde, dass zum Zeitpunkt des Antrages auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1997, 1998, 2000 am 20.1.2010 kein Vollmachtsverhältnis seitens der Erbengemeinschaft nach A.B. für die Einschreiterin aufrecht gewesen wäre. Die Behörde zitiert dabei Ritz, BAO, Tz 21 zu § 85, wonach die Bestimmung des § 85 Abs. 4 BAO nicht dazu diene eine nachträgliche Vollmachtserteilung zu ermöglichen, sondern lediglich dazu, den Nachweis einer bereits erteilten Bevollmächtigung nachzureichen.

Die von uns zur Mängelbehebung beigebrachte Spezialvollmacht vom 3.5.2010 hatte aber genau den Zweck, die bereits erteilte Bevollmächtigung nachzureichen. Die Uniconsult GmbH wurde vom steuerlichen Vertreter der G.B. und Miterben nach A.B., der Stb- u. Wth-GmbH, noch am 19. Jänner 2010 mündlich dazu bevollmächtigt den in Frage stehenden Antrag auf Wiederaufnahme beim zuständigen Finanzamt einzubringen. Die Stb- u. Wth-GmbH ihrerseits ist von der Erbengemeinschaft ausdrücklich dazu ermächtigt Unterbevollmächtigung zu vergeben. Eine Bevollmächtigung kann schriftlich, mündlich oder konkludent erteilt werden (§§ 863, 1005 ABGB) - eine Beurkundung derselben ist nicht notwendig. Daher hat der VwGH auch richtigerweise festgestellt, dass aus der Datierung der Vollmachtsurkunde nicht darauf geschlossen werden kann, dass erst mit der Datierung der Urkunde das Vollmachtsverhältnis entstanden wäre (VwGH vom 22.3.1996, 95/17/0384).

Wir beantragen daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides."

Nach ergänzender Ermittlung der Abgabenbehörde erster Instanz durch niederschriftliche Einvernahme des Steuerberaters, der die mündliche Vollmacht an die Uniconsult GmbH erteilt

haben soll, wurde mit Vorlagebericht vom 3.9.2010 das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die §§ 78 und 79 BAO lauten:

„Partei im Abgabenverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 77), im Berufungsverfahren auch jeder, der eine Berufung einbringt (Berufungswerber), einem Berufungsverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Berufungswerber zu sein, einen Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) gestellt hat.

Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner,

- a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);
- b) wenn nach den Abgabenvorschriften Steuermeßbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder zuzuteilen sind, die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben.

Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

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

Mit Berufung sind nur Bescheide anfechtbar; eine Berufung, die sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet, ist unzulässig (VwGH 22.3.2006, 2006/13/0001).

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 Abs. 1 erster Satz BAO). Bei schriftlichen Erledigungen erfolgt die Bekanntgabe in der Regel durch Zustellung. Die Bekanntgabe mündlicher Erledigungen erfolgt durch Verkündung. Schriftliche Bescheide gehören daher erst mit ihrer rechtswirksamen Zustellung an den Bescheidadressaten dem Rechtsbestand an. Vorher sind sie rechtlich nicht existent.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches. Bei natürlichen Personen hat die Bezeichnung des Bescheidadressaten durch Anführen seines Vor- und Zunamens zu erfolgen. Eine Adressierung "an die Erben nach H. M.", somit ohne Angabe der Namen dieser Erben, reicht nicht (VwGH 24.2.2005, 2000/15/0160).

Die Nennung des Bescheidadressaten im Adressfeld genügt (zB VwGH 25.9.2002, 2000/13/0203; VwGH 8.5.2003, 99/15/0184).

An rechtlich nicht oder nicht mehr existente Bescheidadressaten gerichtete Erledigungen sind rechtsunwirksam (nichtig). Rechtsunwirksam sind somit beispielsweise nach Form und Inhalt von Bescheiden gestaltete Schriftstücke, die gerichtet sind an eine

- beendete GesBR (zB VwGH 26.6.2002, 97/13/0117; VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133),
- beendete unechte stille Gesellschaft (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0001),
- aufgelöste Miteigentümergeinschaft (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042),
- durch Verschmelzung erloschene GmbH (zB VwGH 19.6.2002, 99/14/0144; VwGH 19.1.2005, 2004/13/0164),
- verstorbene Person (VwGH 25.9.1992, 90/17/0331),
- Verlassenschaft nach Einantwortung (zB VwGH 9.2.2005, 2001/13/0042, 2001/13/0043).

Bestimmte Rechte stehen nur Parteien zu, wie beispielsweise die Berechtigung zur Stellung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens.

Rechtsfähigkeit ist die Fähigkeit Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Bezogen auf Verfahrenshandlungen begründet die Rechtsfähigkeit die Parteifähigkeit, somit die abstrakte Fähigkeit, Träger von prozessualen Rechten und Pflichten zu sein.

Natürliche Personen und juristische Personen sind voll rechtsfähig. Die Rechts- und Parteifähigkeit der natürlichen Person beginnt mit ihrer Geburt und endet mit ihrem Tod.

Zivilrechtlich nicht rechtsfähig sind die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesBR, § 1175 ABGB) und die Miteigentumsgemeinschaften (§ 825 ABGB), wozu auch Erbengemeinschaften zählen. Diese Vereinigungen sind jedoch im Abgabenrecht teilweise rechts- und parteifähig, soweit ihnen durch gesetzliche Bestimmungen Rechtsfähigkeit eingeräumt wird (z.B. als Unternehmer im UStG oder als Rechtssubjekt in Feststellungsverfahren gemäß §§ 185ff BAO).

Das Einkommensteuergesetz normiert im § 1 Abs. 1 EStG 1988 ausdrücklich die Einkommensteuerpflicht der natürlichen Person, sodass eine Erbengemeinschaft im Einkommensteuerverfahren kein rechts- und parteifähiges Steuerrechtssubjekt sein kann. Auch wenn mehrere Erben als Gesamtrechtsnachfolger in die einkommensteuerrechtliche Position des Erblassers eintreten und ihnen gegenüber gemäß § 199 BAO ein Gesamtschuldverhältnis begründet werden kann, muss der Einkommensteuerbescheid und alle anderen im Einkommensteuerverfahren erlassenen Bescheide an die einzelnen namentlich genannten Erben einer Erbengemeinschaft gerichtet sein. Eine GesBR oder Miteigentumsgemeinschaft ist im Einkommensteuerverfahren ein rechtlich nicht existierendes Gebilde und daher weder ein rechtsfähiger Antragsteller noch ein tauglicher Bescheidadressat

(VwGH, 1.10.2008,2006/13/0123 sowie Bescheiddaressierungsleitfaden vom 25.5.2010, SZK-010103/0001-SVE/2010, Pkt. 2.1. Tod eines Abgabepflichtigen)

Der im Einkommensteuerverfahren an die Ebengemeinschaft „G.B. und Miterben nach A.B.“ gerichtete Bescheid gemäß § 85 Abs. 2 BAO ist somit an keinen tauglichen – rechtsfähigen – Bescheidadressat gerichtet, weshalb dieser Rechtsakt wirkungslos ist und als Nichtbescheid gilt. Eine dagegen eingebrachte Berufung ist daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Im gegenständlichen Fall wurde dieses Berufungsverfahren durch den von der steuerlichen Vertreterin eingebrachten Wiederaufnahmeantrag vom 20.1.2010 für den Antragsteller A.B. (StNr. xyz) vom 20.01.2010 in Gang gesetzt.

Die Bezeichnung der Person des Antragstellers und seines Begehrens bilden den Prozessgegenstand. Der aus der Sicht eines objektiven Erklärungsempfängers zweifelsfrei feststehende Prozessgegenstand kann nicht – aus welchen Umständen auch immer – in eine andere Sache (Antragsteller, Begehren) umgedeutet werden.

Der Behörde ist es einerseits nicht gestattet, einem unklaren Antrag von vornherein einen für den Antragsteller ungünstigeren Inhalt zu unterstellen, andererseits kann aber daraus nicht die Befugnis oder Pflicht der Behörde abgeleitet werden, eine von der Partei tatsächlich nicht erfolgte Erklärung aus der Erwägung als erstattet zu fingieren, dass der Kontext des Parteienvorbringens die Erstattung der nicht erstatteten Erklärung nach behördlicher Beurteilung als notwendig, ratsam oder empfehlenswert erscheinen lasse (Hauer/Leukauf, HB österr. Verwaltungsverfahren, 6. Aufl. zu § 13 AVG, S 272 mwH zur Rsp. des VwGH).

Im Erkenntnis vom 24.07.2010, 2010/15/0001 führt der VwGH zu der Rechtsfrage der Mängelbehebung eines eindeutig bezeichneten Antragstellers (im Sinne einer Umdeutung) Folgendes aus:

„Die falsche Bezeichnung des Einschreiters (Antragstellers) stellt kein Formgebrechen dar. Anbringen, einer hierzu nicht legitimierten Person, sind von der Abgabenbehörde zurückzuweisen. Ein Vertreter kann immer nur als Vertreter jener Person oder Personenvereinigung angesehen werden, für die er nach außen hin auftritt. Vertritt er dabei irrtümlich eine Person oder Personenvereinigung (im gegenständlichen etwa den Erblasser A.B. oder die Ebengemeinschaft), der im Abgabenverfahren keine Parteistellung zukommt, so wird dieser Legitimationsmangel nicht dadurch zu einem bloßen – behebbaren – Formgebrechen, dass derselbe Vertreter auch zur Vertretung der Partei (im gegenständlichen Fall der Erben) selbst befugt gewesen wäre. Ein undeutlicher Inhalt der Erklärung lag bei diesem Anbringen nicht vor.“

Die steuerliche Vertreterin, Uniconsult GmbH hat im Antrag vom 20.1.2010 den Antragsteller, A.B. eindeutig und unmissverständlich bezeichnet. Die steuerliche Vertreterin handelte

entsprechend dem Auftrag des Treuhänders für alle Beteiligten der C-GMBH, so wie ihr diese Personen bekannt waren. Die steuerliche Vertreterin wusste offenkundig nicht vom zwischenzeitigen Ableben des Beteiligten A.B. und ist bewusst für ihn als Antragsteller eingeschritten. Eine zweifelhafte Bezeichnung der Person des Antragstellers liegt nicht vor.

Somit ist es ausgeschlossen, den Wiederaufnahmeantrag vom 20.1.2010 auf eine andere rechtsfähige Partei, nämlich die einzelnen Erben, umzudeuten. Es sind auch Anträge denkbar (z.B. bei Abgängigkeit), wo der Tod oder Todeszeitpunkt des eindeutig bezeichneten Antragstellers ein relevanter Streitpunkt ist, dem sich die Behörde nicht einfach durch „Umdeutung“ auf die Erben entziehen kann.

Im weiteren Verfahrensverlauf handelten sowohl die steuerliche Vertreterin wie auch die Abgabenbehörde erster Instanz unzweifelhaft nicht gegenüber den einzelnen namentlich genannten Erben, sondern gegenüber der Erbengemeinschaft, die – so wie das im Abgabenverfahren üblich ist - als „G.B. und Miterben nach A.B. “ eindeutig bezeichnet wurde.

Somit kann auch in diesen Schriftsätzen (Mängelbehebungsauftrag vom 29.3.2010, Antragsergänzung vom 12.4.2010 und der angefochtene Bescheid vom 21.5.2010) weder die Person des Antragstellers noch der Bescheidadressat im Wege der Auslegung von der erklärten Erbengemeinschaft auf die einzelnen parteifähigen Erben umgedeutet werden.

Diese Anbringen sind als unzulässig zurückzuweisen und die an die Erbengemeinschaft gerichteten behördlichen Erledigungen nichtig (Nichtbescheide).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Finanzamt Waldviertel in einem Antragsverfahren betreffend die Einkommensteuerveranlagung auf Grund eines Antrages des A.B., weil dieser im Zeitpunkt der Antragstellung bereits verstorben war, nicht die Zuständigkeit hatte, gegenüber der Erbengemeinschaft einzuschreiten. Die Erbengemeinschaft ist im Einkommensteuerverfahren kein rechtsfähiges Steuerrechtssubjekt und die an sie gerichtete – als Zurücknahmeerklärungsbescheid bezeichnete - Erledigung vom 21.05.2010 nichtig. Berufungen gegen Nichtbescheide sind als unzulässig zurückzuweisen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Mai 2012