



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch L.M., vom 28. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 9. Dezember 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

1.1. Mit Schreiben vom 19. 11. 2009 beantragte LM „stellvertretend“ für ihre schwerkranke Mutter MM, einen Abgabebetrag von 10.568,08 € gemäß § 236 BAO nachzusehen.

Diese Nachforderung, die sich aus Einkommensteuer 2004 bis 2008 samt Anspruchszinsen zusammensetzt, ist deshalb entstanden, weil die Bezüge der MM aus der gesetzlichen Alterspension und einer Zusatzpension der T. gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 veranlagt wurden.

Im Nachsichtsantrag wurde ausgeführt, MM (Jahrgang 1930) habe im Jahr 1998 einen schweren Schlaganfall erlitten und beziehe seither Pflegegeld der Stufe 6. Zu Lebzeiten des Ehegatten der MM habe dieser sämtliche Angelegenheiten bei Behörden erledigt. Nach seinem Tod im Jahr 2002 habe die zweite Tochter der MM die Pflege der schwer behinderten Mutter übernommen und deshalb ihren Beruf aufgeben müssen, wobei gerade dieser Umstand für die Gewährung einer Nachsicht spreche. Das Pflegegeld werde korrekt und gewissenhaft für die Betreuung der MM verwendet. Der Lebensunterhalt der pflegenden Tochter werde von den Pensionsbezügen der Mutter bestritten. Wenn die T. eine falsche Versicherungsnummer

an das Finanzamt übermittelt habe, so treffe MM daran kein Verschulden. Die Voraussetzungen für eine Abgabennachsicht seien somit gegeben.

1.2. Mit Bescheid vom 2. 12. 2009 richtete das Finanzamt an MM einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO, weil das von LM eingebrachte Nachsichtsansuchen nicht vom „Zeichnungsberechtigten“ unterschrieben sei. Gleichzeitig wurde MM aufgefordert, diesen Mangel bis zum 16. 12. 2009 zu beheben, widrigenfalls das Nachsichtsansuchen als zurückgenommen gelte. Diesem Mängelbehebungsauftrag wurde dadurch entsprochen, dass am 7. 12. 2009 an das Finanzamt eine Ausfertigung des Mängelbehebungsschreibens retourniert wurde, worauf die vom Finanzamt geforderte Unterschrift der MM angebracht war.

1.3. Mit dem an MM gerichteten Bescheid vom 9. 12. 2009 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen mit der Begründung ab, dass keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aus persönlichen oder sachlichen Gründen vorliege. Eine wirtschaftliche Notlage sei nicht gegeben, weil MM über ein durchschnittliches monatliches Nettoeinkommen von zirka 1.500 € verfüge und die Kosten der Pflege durch das Bundespflegegeld abgedeckt würden (Bezug 2008: 14.060,40 €). Die aus der Pflichtveranlagung der Pensionsbezüge resultierende Nachforderung sei eine allgemeine Auswirkung des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, von welcher Regelung eine Vielzahl von Steuerpflichtigen mit mehreren Pensionen betroffen sei. Mangels Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Dennoch werde darauf hingewiesen, dass Zweckmäßigkeitserwägungen der „Bevorzugung eines Einzelnen“ im Nachsichtsweg entgegen stünden. Auch sei die Möglichkeit von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) gegeben.

1.4. Nach antragsgemäßer Bewilligung von Ratenzahlungen in Höhe von 500 € pro Monat erhob LM mit Schreiben vom 28. 12. 2009 „im Auftrag“ ihrer Mutter MM Berufung gegen die Nichtbewilligung der Nachsicht. Ausgeführt wurde, dass MM seit ihrem Schlaganfall nicht mehr in der Lage sei, ihre Angelegenheiten selbst zu besorgen, weshalb sie LM gebeten habe, für sie die notwendigen Maßnahmen „in allen Belangen“ zu ergreifen. Aufgrund ihres schweren Schlaganfalles könne MM keine koordinierten Entscheidungen mehr treffen. Zusammenhänge des täglichen Lebens nehme sie nur mehr teilweise wahr. Da MM den in Berufung gezogenen Bescheid nicht lesen habe können, habe LM versucht, ihr den Bescheidinhalt zu erklären, welchen ihre Mutter aber nicht erfasst habe. Die im Mängelbehebungsverfahren geleistete Unterschrift sei kein Beweis dafür, dass MM ihre persönlichen Angelegenheiten selbst besorgen könne, zumal ihr schlechter Zustand seit dem Schlaganfall konstant sei. Es sei unverständlich, dass kein Gutachten eines Facharztes für Neurologie eingeholt worden sei, sondern MM die erforderliche geistige Auffassungsgabe zugemutet werde, obwohl sie darüber nicht im geringsten verfüge. Zur Feststellung des psychisch-geistigen Zustandes der MM sei ein solches Gutachten unverzichtbar. Nach gewissenhafter Einschätzung der LM sei MM „schuldunfähig“,

weshalb eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung gegeben sei. Denn von einer schwerkranken Person das Gleiche wie von einer gesunden Person zu verlangen, sei nicht rechters, sondern unbillig. Zwar beziehe MM zwei Pensionen, doch erfordere die Pflege einen finanziellen Mehraufwand. Da die zweite Tochter ihren Beruf aufgeben habe müssen, um sich Tag und Nacht um ihre Mutter kümmern zu können, habe sie auch einen „angepassten“ Unterhaltsanspruch. Die Entrichtung des nachsichtsgegenständlichen Betrages würde zu einer schweren, nicht zu verkraftenden wirtschaftlichen Belastung führen. Weiters werde darauf verwiesen, dass weder LM noch ihre Schwester ermächtigt worden seien, in dieser Angelegenheit Verbindliches für ihre Mutter zu unternehmen. Seit dem Tod des Vaters im Jänner 2002 seien die beiden Schwestern niemals vom Finanzamt „vorinformiert“ worden. Vielmehr sei der gesamte Behördenlauf gegenüber MM in einer Weise erfolgt, wie es nur bei einer gesunden Person gerechtfertigt wäre.

In dieser Berufung wurden folgende Anträge gestellt:

- Einholung eines neurologischen Facharztgutachtens,
- persönliche Einvernahme von LM und ihrer Schwester „zur ganzen Sachlage,“
- Aufschiebende Wirkung,
- Aufhebung des angefochtenen Bescheides infolge Rechtswidrigkeit (Erlass der Forderung),
- Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

1.5. Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vor.

Dazu wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre.

2.2. Nach allgemeinen Verfahrensgrundsätzen kann eine Entscheidung in der Sache selbst nur dann getroffen werden, wenn die formellen Voraussetzungen für eine Sachentscheidung gegeben sind. Der Streitfall wird in dieser Hinsicht dadurch charakterisiert, dass ein Nachsichtsansuchen vorliegt, das von LM in Vertretung ihrer Mutter MM eingebracht wurde. Das Finanzamt hat dieses Nachsichtsansuchen – nach Einholung einer Unterschrift der MM in einem Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs. 2 BAO – in sachliche Behandlung genommen und mit dem im Spruch angeführten, an MM gerichteten Bescheid abgewiesen. In der von LM im Auftrag ihrer Mutter erhobenen Berufung wird unter anderem die (volle) Handlungs- und Prozessfähigkeit der MM in Frage gestellt.

2.3. Der 2. Abschnitt der Bundesabgabenordnung trifft unter Punkt B. nähere Regelungen zu den Parteien und deren Vertretung. Die diesbezüglichen Bestimmungen lauten auszugsweise wie folgt:

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

§ 78. (1) 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.

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

§ 80. (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.

§ 82. (1) Soll gegen eine nicht voll handlungsfähige Person, die eines gesetzlichen Vertreters entbehrt, oder gegen eine Person, deren Aufenthalt unbekannt ist, eine Amtshandlung vorgenommen werden, so kann die Abgabenbehörde, wenn die Wichtigkeit der Sache es erfordert, auf Kosten des zu Vertretenden die Betrauung einer Person mit der Obsorge oder die Bestellung eines Sachwalters oder Kurators beim zuständigen Gericht (§ 109 Jurisdiktionsnorm) beantragen.

§ 83. (1) Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

(2) Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 von Amts wegen zu veranlassen...

(4) Die Abgabenbehörde kann von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Familienmitglieder, Haushaltsangehörige oder Angestellte

handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten.

(5) Die Bestellung eines Bevollmächtigten schließt nicht aus, dass sich die Abgabenbehörde unmittelbar an den Vollmachtgeber selbst wendet oder dass der Vollmachtgeber im eigenen Namen Erklärungen abgibt.“

2.4. Die dem Nachsichtsansuchen zugrunde liegenden Leistungsgebote (Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide vom 2. 10. und 13. 11. 2009) wurden an MM gerichtet. Da MM somit als Abgabenschuldnerin herangezogen wurde, kommt ihr als Abgabepflichtiger im Sinn der §§ 77 und 236 BAO Parteistellung im Nachsichtsverfahren zu.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob MM als Partei im Nachsichtsverfahren Handlungs- und Prozessfähigkeit zukommt. Handlungsfähigkeit ist die Fähigkeit, durch eigenes Verhalten Rechte und Pflichten zu begründen. Unter Prozessfähigkeit, die sich in der Regel nach der Handlungsfähigkeit richtet, ist die Fähigkeit zu verstehen, durch eigenes oder durch das Verhalten eines gewillkürten Vertreters prozessuale Rechte und Pflichten zu begründen (vgl. Ritz, BAO³, § 79 Tz 14, mwN).

Die Handlungsunfähigkeit einer Partei des Abgabenverfahrens ist von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen. Ist die Handlungsfähigkeit nicht gegeben, bedarf es eines gesetzlichen Vertreters. Bescheide sind in einem solchen Fall dem Vertreter bekannt zu geben (insbesondere zuzustellen), weil die Bekanntgabe an eine handlungsunfähige Person verfahrensrechtlich unwirksam wäre (vgl. VwGH 26.4.2000, 2000/14/0011, mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 784).

2.5. Die Berufungsausführungen zum psychisch-geistigen Zustand der MM als Folge eines schweren Schlaganfalles geben Anlass zu berechtigten Zweifeln an der (vollen) Handlungs- und Prozessfähigkeit der Partei. Diesbezügliche Ermittlungen wurden im erstinstanzlichen Verfahren unterlassen, weil das Finanzamt offenbar die Ansicht vertrat, durch die Unterschriftsleistung der MM im obigen Mängelbehebungsverfahren sei LM als gewillkürte Vertreterin (§ 83 BAO) zur Stellung eines Nachsichtsantrages bevollmächtigt worden. Dieser Standpunkt lässt jedoch außer Acht, dass die Beeinträchtigung der Handlungsfähigkeit einer Partei keinen Mangel darstellt, der in einem Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 BAO behoben werden könnte (vgl. Stoll, a. a. O.). Zwar wird der Abgabenbehörde durch § 83 Abs. 4 BAO Ermessen eingeräumt, bei amtsbekannten Familienmitgliedern, Haushaltsangehörigen oder Angestellten von einer ausdrücklichen Vollmacht abzusehen, wenn keinerlei Zweifel am Bestehen und Umfang der Vertretungsbefugnis bestehen. Diese Bestimmung greift aber nur dann, wenn der Vertretene überhaupt rechtswirksam eine Vollmacht erteilen kann (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/11/0065). Dies setzt jedoch die Handlungsfähigkeit des Vertretenen voraus.

2.6. Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Wie bereits erwähnt, hat das Finanzamt keine konkreten Feststellungen zur Handlungs- und Prozessfähigkeit der MM getroffen. Das Fehlen diesbezüglicher Ermittlungen stellt einen wesentlichen Mangel dar, weil erst nach Klärung dieser Frage beurteilt werden kann, ob der in Berufung gezogene Bescheid an MM gerichtet werden durfte (vgl. Pkt. 2.4.).

In diesem Zusammenhang spielt es keine Rolle, dass die psychisch-geistige Verfassung der MM erstmals im Berufungsverfahren thematisiert wurde, sodass hierauf im angefochtenen Bescheid noch nicht Bedacht genommen werden konnte. Denn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO erfordert kein Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz, sondern nur das objektive Fehlen von Ermittlungen. Eine zur Aufhebung führende Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände vorgetragen werden (§ 280 BAO) und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 11).

2.7. Die Frage der (vollen) Handlungsfähigkeit der MM ist weiters für die Beurteilung maßgeblich, ob LM zur Vertretung ihrer Mutter in Abgabenverfahren befugt ist. Gewillkürte Vertreter im Sinn des § 83 BAO können nur dann wirksame Prozesshandlungen für die Partei setzen, wenn eine Vertretungsbefugnis tatsächlich besteht. Dies hängt wiederum von der Handlungsfähigkeit der Partei zur Erteilung einer rechtswirksamen Vollmacht ab (vgl. oben Pkt. 2.5).

Demgegenüber bedürfen nicht (voll) handlungsfähige natürliche Personen eines gesetzlichen Vertreters, dessen Befugnisse und Pflichten durch § 80 Abs. 1 BAO normiert werden, welche Bestimmung an die zivilrechtlichen Vorschriften über die Einrichtung der gesetzlichen Vertretung anknüpft. Im fünften Hauptstück des ersten Teiles des ABGB (in der ab 1. 7. 2007 gültigen Fassung SWRÄG 2006) finden sich Regelungen über die Sachwalterschaft. Nach § 268 Abs. 1 ABGB ist für eine Person, die an einer psychischen Krankheit leidet oder geistig

behindert ist (behinderte Person) und alle oder einzelne ihrer Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst zu besorgen vermag, ein Sachwalter zu bestellen. Der Wirkungskreis des Sachwalters richtet sich gemäß § 268 Abs. 3 ABGB nach dem Ausmaß der Behinderung sowie nach Art und Umfang der zu besorgenden Angelegenheiten. Gemäß § 268 Abs. 2 ABGB hat eine Sachwalterbestellung unter anderem zu unterbleiben, wenn der Betreffende im Rahmen einer anderen Hilfe, besonders in der Familie, in die Lage versetzt werden kann, seine Angelegenheiten im erforderlichen Ausmaß zu besorgen.

Wie den Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1420, BlgNR 22, GP 10, zu entnehmen ist, können jedoch Hilfe leistende Familienangehörige ohne gültige Bevollmächtigung keine nach außen wirksamen Vertretungsakte für die behinderte Person setzen. Die Sachwalterbestellung erübrigt sich daher in diesen Fällen nur dann, wenn lediglich Hilfe im Tatsächlichen (Pflege etc.) geleistet werden muss. Soweit darüber hinaus Vertretungshandlungen für den Behinderten zu setzen sind, können Familienangehörige (§ 284c ABGB) nur dann an Stelle eines Sachwalters tätig werden, wenn ihnen gesetzliche Vertretungsmacht eingeräumt ist. Dabei handelt es sich um die durch § 284b ff ABGB eingeräumten Vertretungsbefugnisse nächster Angehöriger für bestimmte Geschäfte von geringerer Bedeutung (Alltagsgeschäfte) sowie um sonstige – in einigen Sozialversicherungsgesetzen vorgesehene – gesetzliche Vertretungsbefugnisse von Familienangehörigen (vgl. z. B. § 25 Abs. 2 BPGG).

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage wird im fortgesetzten Verfahren die Prozessfähigkeit der MM zu klären und darauf aufbauend zu prüfen sein, ob LM zur Vertretung ihrer Mutter vor den Abgabenbehörden befugt ist. Hingewiesen sei schließlich noch darauf, dass zwischen den Berufungsausführungen, LM sei von ihrer Mutter ersucht worden, „für sie die notwendigen Maßnahmen in allen Belangen zu ergreifen“, und den weiteren Ausführungen unter Punkt 4.) der Berufung, LM sei nicht ermächtigt, „Verbindliches in dieser Sache“ für ihre Mutter zu unternehmen, ein erheblicher Widerspruch besteht, der ebenfalls aufklärungsbedürftig erscheint.

2.8. Zu dem in der Berufung gestellten Beweisantrag auf Einholung eines neurologischen Gutachtens wird noch bemerkt, dass es in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz ist, den für das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen maßgeblichen Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO). Zum einen normiert § 276 Abs. 6 erster Satz BAO, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass das mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97,

novellierte Berufungsverfahren dem Unabhängigen Finanzsenat die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist, der sich demnach auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu konzentrieren hat (vgl. Beiser, SWK 2003, 102 ff).

Weiters ist zu bedenken, dass sich die zeit- und kostenaufwendige Einholung eines fachärztlichen Gutachtens über die psychisch-geistige Verfassung der MM erübrigt, wenn die Frage der Handlungs- und Prozessfähigkeit der Partei auch auf andere Weise beantwortet werden kann. So könnte beispielsweise auf Ermittlungsergebnisse im Verfahren betreffend die Gewährung des Pflegegeldes einschließlich allfälliger ärztlicher Sachverständigengutachten im Zuerkennungsverfahren zurückgegriffen (und/oder mit einem hausärztlichen Befund das Auslangen gefunden) werden, wenn schon solcherart eindeutige Feststellungen zur Handlungs- und Prozessfähigkeit der MM getroffen werden können.

Aus den aufgezeigten Gründen lassen es die dem angefochtenen Bescheid anhaftenden Ermittlungsmängel nicht ausgeschlossen erscheinen, dass ein im Spruch (Bescheidadressat) anders lautender Bescheid zu erlassen bzw. bei fehlender Vertretungsbefugnis der LM statt einer Sachentscheidung eine Formalentscheidung (Zurückweisung des Nachsichtsantrages) zu treffen gewesen wäre. Da somit die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vorliegen, war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Juli 2010