



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ML, vertreten durch Notar, gegen den die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 mangels Antragslegitimation als Einzelrechtsnachfolger nach dem Erblasser RR zurückweisenden Bescheid des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg entschieden.

Die Berufung wird im Punkt 1 als unzulässig zurückgewiesen und im Punkt 2 (Eventualantrag) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

RR verstarb am 31. Dezember 2008.

Mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichts (idF nur Beschluss) vom 18.2.2009 wurde „die Verlassenschaft nach RR (Anm. wohl gemeint die Aktiven) bestehend aus

Guthaben auf Girokonto bei näher bezeichneter Bank	EUR	265,03
Guthaben beim FA zur Steuernummer, lautend auf RR	EUR	300,00
Summe der Aktiva	EUR	565,93

antragsgemäß ML gegen Bezahlung der nachstehend angeführten Passiva im jeweils angeführten Betrag und zwar

Gerichtskommissionsgebühr	EUR	127,92
Der Begräbniskosten von zusammen EUR 4.366,00 mit dem Teilbetrag von	EUR	438,01

Summe der übernommenen Passiva	EUR	565,03
--------------------------------	-----	--------

gemäß § 154f AußStrG an Zahlungs statt vor Rechtskraft dieses Beschlusses überlassen.“

ML füllte die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 (idF nur Erklärung) mit Namen des Erblassers ohne Zusatz „Verlassenschaft nach“ und Angabe dessen Sozialversicherungsnummer aus, unterschrieb diese mit seinem eigenen Namen am 16. März 2009 und brachte den deutlichen Vermerk „Achtung: Beilage Gerichtsbeschluss“ an. Weiters wurde in der Erklärung Name und Sozialversicherungsnummer der Ehegattin PR des Verstorbenen angeführt.

Der Erblasser RR und PR sowie der Einschreiter ML haben nach den Angaben in der Erklärung und dem Beschluss dieselbe Wohnanschrift.

Die Amtspartei wies mit angefochtenem Bescheid die von ML eingereichte Erklärung vom 16. März 2009, betreffend Arbeitnehmerveranlagung für RR, zurück, weil bei Überlassung an Zahlungs statt der Berechtigte nur über die im Gerichtsbeschluss genannten Vermögensgegenstände verfügen könne. Mangels Einantwortung komme es jedoch zu keiner Gesamtrechtsnachfolge. Allfällige abgabenrechtliche Verpflichtungen und Ansprüche des Erblassers könnten nicht im Weg des § 19 Bundesabgabenordnung (BAO) übergehen. Mangels Legitimation zur Einreichung eines Anbringens sei die Abgabenerklärung (L1) daher als unzulässig zurückzuweisen.

Gegen diesen Bescheid wurde in der Berufung vorgebracht, dass der Berechtigte bei der Erledigung der Verlassenschaft nach §§ 154f AußStrG über die im Beschluss genannten Vermögenswerte „singularsukzessorisch“ Verfügungsberechtigt sei. Es handle sich hiebei um eine von Lehre und Wissenschaft bezeichnete „iure crediti Einantwortung“, wonach der Berechtigte an den Gegenständen der Verlassenschaft Eigentum erwerbe. Daraus folge, dass der Berechtigte an diesen Vermögenswerten ein Eigentumsrecht besitze und ihm auch eine Antragslegitimation zur Ausfolgung gegenüber den Finanzbehörden zustehe. Der Umstand, dass das Guthaben von der Finanzbehörde noch nicht bescheidmäßig festgesetzt worden sei, könne die Antragslegitimation des Antragstellers nicht in Frage stellen. Das Guthaben bestehe ja als solches bereits bei den Finanzbehörden und müsse als solches ja nur „abgeholt“ werden. Es wird der Berufungsantrag gestellt, die Rück- bzw. Auszahlung der zur Steuernummer des RR bestehenden Guthabens in Höhe von EUR 300,00 an den Bw vorzunehmen, in eventu die Eingabe des Bw vom 16.3.2009 hinsichtlich der Arbeitnehmerveranlagung für RR anzunehmen.

Die Berufung wurde von jenem Notar eingebracht, der vom Verlassenschaftsgericht als Ge richtskommissär bestellt worden war.

In einem formlosen, an den Notar gerichteten Schreiben führte die Amtspartei aus, dass das Anbringen zur Arbeitnehmerveranlagung korrekterweise mangels Gesamtrechtsnachfolge als unzulässig zurückzuweisen gewesen war. Die grundsätzliche Verfügungsmacht über ein vorhandenes Guthaben werde von der Amtspartei nicht bestritten. Im konkreten Fall sei jedoch nie ein disponibles Guthaben vorhanden gewesen. Aus der Sicht der Abgabenbehörde sei das Aufscheinen eines Finanzamtsguthabens im Beschluss iHv € 300,00 nicht nachvollziehbar. Als Beweis legte die Amtspartei ihrem Schreiben einen Auszug des Abgabenkontos (FA-Akt, Blatt 16) bei und führte aus, aus diesem sei ersichtlich, dass jede entstandene Gutschrift unmittelbar (selber Buchungstag) zur Auszahlung gekommen sei.

Der Kontoauszug weist die Kontenbewegungen zu den Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2004 bis 2007 und die Rückzahlungen der sich daraus ergeben habenden Guthaben, jedoch keine Festsetzung für das Jahr 2008 auf. Die letzte Rückzahlung erfolgte am 19.2.2008; seither beträgt der Kontostand Null Euro.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Zulässigkeit der Berufungsanträge:

Sache des Berufungsverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (s. BAO-Kommentar Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, Manz-Verlag, § 289, Punkt B.2., mwN). Das Gebot, immer in der Sache selbst zu entscheiden, setzt "Identität" der Sache voraus, nämlich dass die zu erledigende Sache, also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird (Stoll, BAO-Kommentar, 2800). Der gegenständlich angefochtene Bescheid vom 30. März 2009 spricht über „Ihre Eingabe vom 16. März 2009 betreffend Arbeitnehmerveranlagung für RR“ ab. Der erste Berufungsantrag, die Rückzahlung- bzw. Auszahlung eines bestehenden Abgabenguthabens, ist eine davon gänzlich verschiedene Sache, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war. Die Amtspartei hat nicht in einer Rückzahlungsangelegenheit bescheidmäßig abgesprochen.

Darüber hinaus wird bemerkt, dass mit einem Abgabenbescheid stets auch die Buchungsmitteilung versandt wird, aus der neben erfolgter Gut- oder Lastschrift auch der Kontostand vor und nach Bescheidverbuchung ersichtlich sind. Ansonsten besteht das Recht auf Auskunft nach dem Auskunftspflichtgesetz bzw. im Fall eines Rückzahlungsantrages auch das Recht auf Akteneinsicht (Abgabenkonto) gemäß § 90 BAO. Da eine Rückzahlungsangelegenheit nicht Sache gegenständlichen Berufungsverfahrens ist, brauchte auch nicht geprüft zu werden,

welche Beweismittel der Bw für seine offenkundig unzutreffende Annahme hat, dass auf dem Abgabekonto des verstorbenen RR ein Guthaben von € 300,00 bestehe.

Beide Parteien gehen zutreffend davon aus, dass der Berufungswerber (Bw) ML Einzelrechtsnachfolger nach dem verstorbenen RR ist.

II. Zur Berechtigung des Bw, im eigenen Namen die Rückzahlung eines Guthabens (§ 215 Abs. 4 BAO) des RR zu beantragen:

Gegenständlicher Beschluss berechtigt den Bw, im eigenen Namen ein dem RR zuzurechnendes Abgabenguthaben in Höhe von € 300,00 zu beheben (wenn ein solches vorhanden wäre). Die dazu erforderliche Rechtsgrundlage ist in § 239 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) enthalten, wonach die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen kann. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind. Die Rückzahlung von Abgabenguthaben ist weiters eine Maßnahme der Abgabeneinhebung. Mit der zurückgewiesenen Erklärung begehrte der Bw jedoch die Abgabenfestsetzung.

Bezüglich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 des Verstorbenen bestand am Tag der Beschlussausfertigung, dem 18.2.2009, kein Abgabenguthaben, aber es ist zu dieser Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres 2008 der Abgabenanspruch gem. § 4 Abs. 2 BAO entstanden, und zwar generell-abstrakt für alle natürlichen Personen, die im Jahr 2008 einkommensteuerlich relevante Tatbestände verwirklicht haben.

Abgabenansprüche entstehen kraft Gesetzes. Bei Rückforderungsansprüchen handelt es sich um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“ (Ritz, BAO³, Lindeverlag, § 4, Tz 2 mwN). Vom Abgabenspruch zu unterscheiden ist der Abgabenzahlungsanspruch, worunter die Verpflichtung, einen Abgabenbetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten, zu verstehen ist. Diese Verpflichtungen ergeben sich aus einer bescheidmäßigen Festsetzung (aaO, § 4, Tz 3 mwN). Unter Abgabengutschrift gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist die Verbuchung eines Abgabenbescheides, der über einen Rückzahlungsanspruch spricht, auf dem Abgabekonto zu verstehen. Ein auf Antrag gemäß § 239 Abs. 1 BAO rückzahlbares Abgabenguthaben iSd § 215 Abs. 4 BAO entsteht erst dann auf dem Abgabekonto, wenn das Abgabenguthaben nicht für Zwecke des § 215 Abs. 1 bis 3 BAO zu verwenden ist.

Wenn der Bw in seiner Berufung vorträgt, „das Guthaben bestehe ja als solches bereits bei den Finanzbehörden und müsse als solches ja nur „abgeholt“ werden“, so verwechselt er die

Entstehung des Abgabenanspruchs iSd § 4 BAO mit der Entstehung eines rückzahlbaren Guthabens iSd § 239 Abs. 1 BAO iVm § 215 Abs. 1 – 4 BAO, und wie obige Ausführung zeigt, liegt zwischen beiden die Notwendigkeit einer Bescheiderlassung samt Zustellung.

Als für den Einzelrechtsnachfolger verfügbarer Vermögensgegenstand „Abgabenguthaben“ nach dem Erblasser ist das auf dem Abgabenkonto ausgewiesene und rückzahlbare Abgabenguthaben gemäß § 215 Abs. 4 iVm § 239 Abs. 1 BAO zu verstehen, wobei das Abgabenguthaben hinsichtlich Person und Höhe im auf § 154 AußStrG gestützten Gerichtsbeschluss genau bestimmt sein muss. Eine Rückzahlung von Abgabenguthaben über den im Gerichtsbeschluss genannten Betrag hinaus durch das Finanzamt wäre rechtswidrig, weil die Berechtigung als Einzelrechtsnachfolger durch den im Beschluss genannten Betrag bestimmt wird. Einen solchen Rückzahlungsantrag kann der im Gerichtsbeschluss Berechtigte im eigenen Namen stellen.

III. Zur Berechtigung des Bw, im eigenen Namen die Abgabenfestsetzung des RR zu beantragen:

III. 1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 154 Abs. 1 Außerstreichgesetz hat das Gericht die Aktiven einer überschuldeten Verlassenschaft auf Antrag den Gläubigern zu überlassen, wenn nicht schon eine unbedingte Erbantrittserklärung oder ein Antrag auf Überlassung als erblos vorliegt und kein Verlassenschaftskonkurs eröffnet wurde.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen 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.

§ 80 Abs. 2 BAO lautet: 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.

§ 82 Abs. 1 BAO lautet: 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.

Ist zweifelhaft, wer zur Vertretung eines Nachlasses befugt ist, oder wer beim Wegfall einer juristischen Person oder eines dieser ähnlichen Gebildes oder eines sonst verbleibenden Vermögens vertretungsbefugt ist, gilt gemäß § 82 Abs. 2 BAO Abs. 1 sinngemäß.

In Streit steht, ob der Bw als Einzelrechtsnachfolger nach dem Erblasser RR berechtigt ist, im eigenen Namen für den Erblasser mit einer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 (idF: Erklärung) die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2008 zu beantragen und sodann den einen Rückforderungszahlungsanspruch an Einkommensteuer 2008 iHv € 806,80 aussprechenden Abgabenbescheid in Empfang zu nehmen, wenn im gemäß § 154 AußStrG errichteten Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes ein Finanzamtsguthaben zur Steuernummer des Erblassers mit € 300,00 ausgewiesen ist.

III. 2. Rechtliche Beurteilung:

Auf einen Gesamtrechtsnachfolger iSd § 19 BAO, zB Erben, gehen auch verfahrensrechtliche Rechtspositionen des Rechtsvorgängers über, somit Rechte, insbesondere Antragsrechte und Berufungsrecht, sowie Pflichten, insbesondere Erklärungs-, Aufzeichnungs-, Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (Ritz, BAO³, Lindeverlag, § 19, Tz 8 mwN).

Der Bw ist sich zwar bewusst, dass er nicht Gesamtrechtsnachfolger nach RR ist und dass bei Überlassung an Zahlungs statt für die betreffenden Vermögensobjekte Singulärsukzession eintritt, die wirtschaftliches Eigentum begründet (in diesem Sinne auch Ritz, BAO³, Lindeverlag, § 19, Tz 13 mwN), doch übersieht er dabei, dass die von ihm im eigenen Namen gefertigte Erklärung in erfolgter Art und Weise nur von einem Gesamtrechtsnachfolger eingebracht werden kann. Der Einzelrechtsnachfolger, der eben nicht Erbe ist, kann nicht Be Scheidadressat in einer behördlichen Erledigung sein, die eine Abgabenangelegenheit des Erblassers bzw. der Verlassenschaft betrifft.

Die Amtspartei ist daher im Recht, wenn sie die im Spruch des angefochtenen Bescheides angeführte Eingabe als unzulässig zurückwies.

Wie gegenständliches Berufungsverfahren zeigt, ist nach Erlassung des Gerichtsbeschlusses hervorgekommen, dass eine die Verlassenschaft nach RR betreffende Angelegenheit, nämlich die Arbeitnehmerveranlagung 2008, noch nicht abgeschlossen ist, und dass der Beschluss vom 18.2.2009 dem Bw vor dem Finanzamt nicht die erwarteten Berechtigungen einräumt. Um die begehrte Abgabenfestsetzung der Verlassenschaft nach RR zu erreichen, müsste eine neuerlich einzubringende Erklärung von einem befugten Verlassenschaftsvertreter gefertigt werden, wodurch eine neue Rechtssache anhängig würde. Zur Vertretung eines Nachlasses ist vor allem der Erbe oder ein Verlassenschaftskurator berufen (§ 173 AußStrG) befugt (Ritz, aaO, § 82, Tz 5, mwN). Ob im Fall einer „Nachtragsverhandlung“ vor dem Verlassenschaftsgericht ein präsumtiver Erbe oder ein Verlassenschaftskurator dies besorgen könnte und welche Gerichtskosten damit verbunden wären, sollte im Sinne einer Kosten-Nutzen-Rechnung vorab geklärt werden, weshalb dem Bw das sich voraussichtlich ergebene

Abgabenguthaben bekannt zu geben war. Ein Verlassenschaftskurator besitzt die Legitimation zur Antragstellung und zum Empfang behördlicher Schriftstücke (hier insbesondere Abgabenbescheid und Buchungsmittelung). In den sodann neu auszufertigen Beschluss des Verlassenschaftsgerichts ist das Abgabenguthaben mit der aus der Buchungsmittelung ersichtlichen Höhe aufzunehmen, damit der Beschluss den Einzelrechtsnachfolger zur Ausübung seines Eigentumsrechts an diesem Vermögensgegenstand des Nachlasses berechtigt, indem er im eigenen Namen diesbezüglich einen Rückzahlungsantrag gemäß § 239 Abs. 1 BAO stellen kann. (s. Stoll, BAO-Kommentar, 198).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. September 2009