



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Appelator Stb GmbH, 1090 Wien, Garnisongasse 1/16, vom 28. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Georg Ullmann, vom 25. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Datum 20.5.2005 erließ das Finanzamt Wien 21/22 gegenüber dem Berufungswerber (Bw.) unter anderem einen Einkommensteuerbescheid und einen Umsatzsteuerbescheid jeweils für das Jahr 2003.

Eine Abweichung von den jeweiligen Steuererklärungen ist nicht ersichtlich.

Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Datum 13.6.2006 erließ das Finanzamt Wien 21/22 gegenüber dem Bw. unter anderem einen Einkommensteuerbescheid und einen Umsatzsteuerbescheid jeweils für das Jahr 2004.

Auch diese Bescheide sind erklärungskonform ergangen.

Mit Datum 25.7.2006 erließ das Finanzamt Wien 21/22 gegenüber dem Bw. einerseits einen Aufhebungsbescheid, mit welchem der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 13.6.2006 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde, da sich der Spruch des Bescheides als nicht

richtig erwiesen habe, sowie einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004, der sich von jenem für vom 13.6.2006 nur dadurch unterscheidet, als er gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen wurde. „Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt“.

Den vom Finanzamt vorgelegten Akten lässt sich ein wie immer geartetes Ermittlungsverfahren nicht entnehmen. Unter der Jahresfahne 2003 sind überhaupt keine Aktenteile abgelegt, unter der Jahresfahne 2004 vor der Berufung und dem Berichtsantrag vom 25.8.2006 nur ein Antragsformular betreffend Bildungsprämie.

Gesondert abgelegt ist die Einnahmen-/Ausgabenrechnung des Bw. zum 31.12.2004, die auch die Einkommensteuererklärung E1, die Umsatzsteuererklärung U1, die Beilage zur Einkommensteuererklärung E1a sowie gesondert die Beilage E 108e enthält. Letzterer Beilage sind Kopien der bezughabenden Rechnungen angeschlossen.

Mit Schriftsatz vom 25.8.2006 erhab der Bw. „Berufung gegen den ha. Bescheid vom 25.7.2006, Steuernummer ..., VNR ..., betreffend die vorläufige Vorschreibung von Einkommensteuern für das Jahr 2004 in Höhe von € 147.869,05“ und stellte weiters den „Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheids 2003 vom 20.5.2005, des Umsatzsteuerbescheids 2003 vom 20.5.2005, sowie des Bescheids über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 vom 20.5.2005, je Steuernummer ..., VNR ..., gem. § 293b BAO“ und führte dazu näher aus:

A. RECHTSVERHÄLTNISSE

1. Mein Vater ist am 9.9.2003 verstorben. Das Verlassenschaftsverfahren wird zu Zahl xxx /xxx des Bezirksgerichtes ... geführt.
2. Mit dem in Kopie beiliegenden Testament vom 5.2.2002 hat der Verstorbene seine Lebensgefährtin, Frau A (nunmehr B), ..., zur Alleinerbin eingesetzt und diverse Legate angeordnet. Die Testamentserbin, Frau A, hat zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung abgegeben, welche mit dem beiliegenden Beschluss des Bezirksgerichtes vom 15.10.2003 angenommen wurde. Der Testamentserbin wurde überdies mit dem genannten Beschluss die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses gern. § 810 iVm § 145 AußStrG eingeräumt. Die Einantwortung ist mangels Errichtung des Hauptinventars durch den zuständigen Gerichtskommissär bislang noch nicht erfolgt.
3. Mein Vater war öffentlicher Notar und hat bis zu seinem Tod ein Notariat in der Rechtsform eines nichtprotokollierten Einzelunternehmens am Standort ... mit fünf Sekretärinnen und mir als Dauersubstitut im Angestelltenverhältnis betrieben.

4. Nach dem Tod meines Vaters wurde ich als langjähriger Substitut an dieser Amtsstelle — so wie dies im Notariatsstand üblich ist — mit beiliegendem Bescheid des Präsidenten des Landesgerichtes für ZRS in Wien vom 9.9.2003 zum Notariatssubstituten für die vakante Amtsstelle bestellt und habe die Notariatskanzlei mit Zustimmung der Testamentserbin bis zum 31.3.2005 fortgeführt, Außenstände einbringlich gemacht, die halbfertigen Leistungen fertiggestellt und die fertigen Akten abgerechnet. Für die Benützung der Kanzleiräumlichkeiten und - einrichtungen habe ich an die Erbin für den Zeitraum vom Tod meines Vaters bis zum 31.3.2005 ein Benützungsentgelt in der Höhe von insgesamt pauschal € 54.760,-- bezahlt.

Mit 31.3.2005 wurde der Betrieb der Notariatskanzlei am Standort ... eingestellt und sämtliche bestehenden Dienstverhältnisse durch die Testamentserbin aufgekündigt bzw. durch diese mit den beiliegenden Vereinbarungen einvernehmlich aufgelöst. Da die Erbin den betroffenen Dienstnehmern die diesen zustehenden Abfertigungen nicht ausbezahlt hat, haben diese die Verlassenschaft vor dem zuständigen Arbeits- und Sozialgericht geklagt. Die einzelnen Verfahren sind beim Arbeits- und Sozialgericht Wien anhängig, unter anderem hinsichtlich von Frau C. zu Zahl ..., und werden demnächst im Wege der Anerkennung der Ansprüche der Dienstnehmer beendet.

6. Mit 1.4.2005 habe ich — zwischenzeitig selbst zum Notar ernannt — mein Amt angetreten und eine eigene Notariatskanzlei am Standort ... eröffnet. Sämtliche Wirtschaftsgüter und Betriebsmittel des Notariats meines Vaters (Büroeinrichtung, EDV, Bibliothek etc.) sind in den seinen Kanzleiräumlichkeiten in ... verblieben.

7. In seinem Testament vom 5.2.2002 hat mein Vater mir für den Fall, dass ich auf die durch sein Ableben vakant gewordene Amtsstelle zum Notar ernannt werde, „das gesamte Unternehmen mit allen Aktiva und Passiva“ in „Pausch und Bogen“ einschließlich der Kanzleiräumlichkeiten samt den hierauf pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten vermachte. Da dieses Legat infolge zahlreicher betrieblich veranlasster Verbindlichkeiten (ausständige Notariatversicherungsbeiträge in Höhe von rund € 330.000,-- , Finanzamtsverbindlichkeiten in Höhe von € 320.000,-- mit Höchstbetragspfandrechten auf der Kanzeiliegenschaft sichergestellte Forderungen in Höhe von rund € 450.000,-- u.a.) erheblich überschuldet ist, habe ich dieses Legat nicht angenommen und werde im Einklang mit der diesbezüglichen höchstgerichtlichen Rechtssprechung (vgl. OGH 29.1.2002, 50b I4/O2y) stattdessen von der Testamentserbin den Geldpflichtteil fordern.

8. Gesamtrechtsnachfolgerin nach meinem Vater und sohin auch Gesamtrechtsnachfolgerin seines Betriebes ist daher die Testamentserbin Frau A (nunmehr Frau B).

9. Die von meinem Vater noch abgerechneten, jedoch noch nicht bezahlten fertigen Leistungen, die fertigen, noch nicht abgerechneten Leistungen, sowie die halbfertigen, von

mir fertiggestellten Leistungen aus der Notariatskanzlei meines Vaters wurden von mir gemäß der beiliegenden Aufstellung meines steuerlichen Vertreters wie folgt vereinnahmt:

- die von meinem Vater bereits abgerechneten eingehenden Honorare des Jahres 2003 und 2004 in Höhe von insgesamt € 109.404,-- wurden auf das Konto Nr. 51844300101 Ltd. auf „Vakante Kanzlei“ bei der BACA erlegt, aus dem Erlag in Absprache mit der Erbin vor dem Todestag entstandene, noch nicht bezahlte betriebliche Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt € 64.223,73 (2003: € 63.976,18, 2004: € 247,55) bezahlt, und die verbleibenden Beträge - mit Ausnahme eines geringen Teilbetrages, welcher noch auf dem vorgenannten Konto verblieben ist - auf die in Kopie beiliegenden Sparbücher erlegt,
- die fertigen, noch nicht abgerechneten Leistungen wurden von mir als Substitut der vakanten Amtsstelle im Namen und auf Rechnung der Verlassenschaft auf dem Briefpapier meines Vaters gemäß dem beiliegenden Rechnungsbeispiel fakturiert, die Umsatzsteuer von mir abgeführt und die der Verlassenschaft gebührenden Nettobeträge auf den vorgenannten Sparbüchern erlegt,
- die halbfertigen Leistungen wurden von mir fertiggestellt, die Gesamtleistung in einem Betrag von mir als Substitut der vakanten Amtsstelle auf dem Briefpapier meines Vaters gemäß dem beiliegenden Rechnungsbeispiel fakturiert, die gesamte Umsatzsteuer von mir abgeführt und die verbleibenden Nettobeträge sodann in standesüblicher Weise nach dem jeweiligen Fertigstellungsgrad aufgeteilt, wobei von dem auf die Verlassenschaft entfallenden Anteil ein standesüblicher Gewinnanteil in Höhe von 39,01% einbehalten und der Restbetrag auf den vorgenannten Sparbüchern erlegt wurde.

10. Aus standesrechtlichen Gründen (notarielle Verschwiegenheitspflicht) ist eine andere Abrechnung der fertigen und halbfertigen Leistungen als durch den bestellten Notariatssubstituten für die vakante Amtsstelle oder einen hierfür bestellten Verlassenschaftskurator aus dem Notarenstand undenkbar. Da gegen die Bestellung eines Verlassenschaftskurators aus dem Notarenstand erfolgreich rekuriert wurde, war nur diese Form der Fakturierung möglich und zur Vermeidung der Verjährung von Honoraransprüchen im Interesse der Verlassenschaft und aus standesrechtlicher Sorgfaltspflicht dringend geboten.

11. Ich verwahre daher auf dem vorgenannten Girokonto und den beiden vorgenannten Sparbüchern Einkünfte der Verlassenschaft aus Honoraren in Höhe von insgesamt € 209.435,71 (derzeit € 209.425,52 — Differenz ergibt sich aus Bankspesen), welche nicht als mir zugeflossen angesehen werden können.

12. Zwischenzeitig haben sowohl die Versicherungsanstalt des österreichischen Notariates als auch die unterhaltsberechtigte geschiedene Ehegattin des Verstorbenen, meine Mutter mit den beiliegenden Bewilligungen der Forderungsexekution des Bezirksgerichtes an den vorgenannten, von mir für die Verlassenschaft verwahrten Beträgen Zwangspfandrechte begründet, wodurch es mir als Drittshuldner verboten ist, diese gepfändeten Honorare an die Erbin auszufolgen.

13: In meiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurden:

- die Einnahmen aus den von meinem Vater abgerechneten fertigen Leistungen in Höhe von insgesamt € 101.068,04 richtig als Fremdgeld angesehen und nicht erklärt,
- die auf die Verlassenschaft entfallenden, von mir bezahlten Aufwendungen in Höhe von € 63.976,18 richtig als fremde Aufwendungen angesehen und nicht als meine eigenen Aufwendungen abgesetzt, und
- die für die Verlassenschaft von mir vereinnahmten Beträge aus fertigen Leistungen in Höhe von € 53.254,86 und halbfertigen Leistungen in Höhe von € 23.477,97 anstelle als durchlaufende Posten unrichtig als meine eigenen Einnahmen erklärt,
- die einbehaltenen Gewinnanteile in Höhe von 39,01% wurden richtig als meine eigenen Einnahmen erklärt,

wodurch sich für das Jahr 2003 eine Differenz von zuviel erklärten Einnahmen in Höhe von € 76.732,83 ergibt.

In meiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 hingegen wurden:

- die Einnahmen aus den von meinem Vater abgerechneten fertigen Leistungen in Höhe von insgesamt € 8.336,63 richtig als Fremdgeld angesehen und nicht erklärt,
- die auf die Verlassenschaft entfallenden, von mir bezahlten Aufwendungen in Höhe von € 247,55 richtig als fremde Aufwendungen angesehen und nicht als meine eigenen Aufwendungen abgesetzt, und
- die für die Verlassenschaft von mir vereinnahmten Beträge aus fertigen Leistungen in Höhe von € 40.211,76 und halbfertigen Leistungen in Höhe von € 45.344,05 anstelle als durchlaufende Posten unrichtig als meine eigenen Einnahmen erklärt,
- die einbehaltenen Gewinnanteile in Höhe von 39,01% wurden richtig als meine eigenen Einnahmen erklärt,

wodurch sich für das Jahr 2004 eine Differenz von zuviel erklärten Einnahmen in Höhe von € 85.555,81 ergibt.

13. Aufgrund der Schilderung der komplexen Rechtslage durch meinen steuerlichen Vertreter hat die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 13.06.2006 gem. § 299 BAO aufgehoben, den angefochtenen Bescheid als vorläufigen Bescheid gem. § 200 Abs 1 BAO erlassen und mit dem angefochtenen Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit € 147.869,05 festgesetzt.

Gegen diese Vorschreibung richtet sich mein Rechtsmittel der Berufung.

BEGRÜNDUNG:

a) Zurechnung des Betriebes und der Einkünfte an die Erbin B

1. In wiederholten Erkenntnissen (so auch vom 4. Juni 1985, 85/14/0015) hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt und der Erbe, wenn im Nachlassvermögen Betriebsvermögen enthalten ist, die Buchwerte des Erblassers zu übernehmen und fortzuführen hat. Dies auch dann, wenn der Erbe den Betrieb nicht weiterführt, sondern ihn - ohne irgendeine betriebliche Tätigkeit zu entfalten - lediglich veräußert (VwGH 4.6.2003, 98/13/0238) oder ihn aufgibt (vgl. VwGH 22.12.1976, 1688/74; VwGH 20.11.1990, 89/14/0156; VwGH 14.4.1993, 91 /13/0239).

2. Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte beim Erben ist ein Betriebsübergang auf den Erben; dabei ist entscheidend, ob dem Erben vom Erblasser betrieblich verwendete Wirtschaftsgüter von solchem Umfang und Gewicht zufallen, dass von einem Übergang des Betriebes gesprochen werden kann (vgl. VwGH 4.6.1985, 85/14/0015; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Aufgrund der zu erwartenden Einantwortung wird der gesamte Nachlass, sohin auch alle Wirtschaftsgüter der Notariatskanzlei meines Vaters, in das Eigentum der Erbin B übergehen.

3. Nicht entscheidend für den Betriebsübergang ist, ob eine Fortführung des Betriebes rechtlich oder tatsächlich möglich war. Nach berufsrechtlichen Vorschriften (§ 19 NO) endet das Amt des Notars mit dem Tod des Notars und können Personen ohne Berufsbefugnis ein Notariat auch nicht nach dem Tod des Notars weiterführen, sondern es ist ein Notariatssubstitut für die vakante Amtsstelle, sohin ein „Kanzleiverweser“ zu bestellen, der dem Berufsstand der Notare angehört und der kein eigenes Amtssiegel führen darf, sondern die Amtsgeschäfte bis zur Ernennung eines neuen Notars auf dieser Amtsstelle weiterführt. Ungeachtet dieser berufsrechtlichen Vorschriften liegt aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vor allem VwGH 4.6.2003, 98/13/0238) keine Betriebsaufgabe zum Todestag vor, wenn der Betrieb auf den Erben übergeht. Von einem Übergang kann dann gesprochen werden, wenn auf den Erben nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter, sondern

betrieblich verwendete Wirtschaftsgüter, die als die wesentlichen Betriebsgrundlagen anzusehen sind, übergehen. Es kommt nicht darauf an, ob eine berufsrechtliche Befugnis zur Betriebsfortführung durch den Erben besteht. Da sämtliche betrieblich verwendeten Wirtschaftsgüter der Notariatskanzlei meines Vaters auf Frau B übergegangen sind, hat diese die Notariatskanzlei meines Vaters als Ganzes übernommen und auch — mit meiner Hilfe als nach berufsrechtlichen Vorgaben bestellter Notariatssubstitut - weitergeführt.

4. Frau B ist daher einkommensteuerrechtlich bereits mit dem Tod in die Rechtsstellung des Erblassers eingetreten, weshalb dieser sowohl der Betrieb meines Vaters, als auch die berufsgegenständlichen Einnahmen zuzurechnen sind und diese als Abgabenschuldnerin der berufsgegenständlichen Beträge angesehen werden muss. Auch die Betriebsaufgabe zum 31.3.2005 ist einkommensteuerlich ausschließlich bei der Erbin zu erfassen.

b) Fremdgelder als Durchlaufposten

1. Durchlaufposten sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Durchlaufende Posten scheiden aus der Gewinnermittlung aus, und zwar auch dann, wenn keine gesonderten Konten geführt werden (VwGH 6.11.1991, 89/13/0049). Für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens ist eine Tätigkeit des Abgabepflichtigen in fremden Namen und für fremde Rechnung erforderlich, es setzt voraus, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahler und dem Anspruchsberechtigten eines Betrages bestehen (VwGH 27.2.2003, 99/15/0068). Dies trifft für die fertigen und halbfertigen Leistungen meines Vaters zu: ich habe die berufsgegenständlichen Leistungen als Substitut der vakanten Amtsstelle, sohin in fremden Namen, auf dem Briefpapier meines Vaters und, da ich grundsätzlich zur Herausgabe dieser Beträge an die Erbin verpflichtet bin, für fremde Rechnung fakturiert.

2. Voraussetzung für die Annahme eines durchlaufenden Postens ist überdies ein äußerlich erkennbares Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung.

Der Zahlende muss wissen, dass der Unternehmer die Zahlung nicht für sich, sondern für einen Dritten vereinnahmt. Es bedarf daher unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlenden und dem Dritten. Was die Verrechnung betrifft, so brauchen durchlaufende Posten in der Rechnung (§ 11 UStG 1994) nicht angegeben werden. Für die Rechnungsempfänger war eindeutig erkennbar, dass sie mit der Zahlung eine gegenüber meinem Vater bzw. der Verlassenschaft bestehende Verbindlichkeit erfüllen. Maßgeblich war das zwischen meinem Vater und den Klienten bestehende Auftragsverhältnis, alle Vor- und Nachteile aus der Beauftragung gingen zu Lasten bzw. zugunsten der Verlassenschaft. Mit den berufsgegenständlichen Rechnungsbeträgen wurden daher nicht eigene Ansprüche geltend gemacht, sondern Ansprüche der Verlassenschaft. Hinsichtlich der der Verlassenschaft

zustehenden Beträge war ich als Substitut für die vakante Amtsstelle Lediglich Mittelsmann, nicht jedoch Gläubiger (VwGH 9.3.2005, 2001/13/0020).

3. Fremdgelder stellen aber keine Einnahmen des Empfängers, sondern des Vertretenen dar. Die vereinnahmte Umsatzsteuer kann entweder als durchlaufender Posten (Nettosystem, VwGH 13.11.1985, 84/13/0123) oder als Einnahme und Ausgabe behandelt werden (Bruttosystem, VwGH 27.5.1987, 84/13/0265). Der vereinnahmte Betrag ist so lange ein durchlaufender Posten, als die Mittelsperson zur Verausgabung verpflichtet und gewillt ist. Es ist als unschädlich anzusehen, wenn ein vereinnahmter Betrag zur Zeit der Veranlagung noch nicht verausgabt ist (VwGH 06.11.1991, 89/13/0049). Nur wenn durchlaufende Posten trewidrig nicht weitergeleitet werden, liegen Einnahmen beim Empfänger vor. Eine Weiterleitung an die Erbin war mir bislang aufgrund der Exekutionsmaßnahmen verboten, jedoch bin ich hierzu sowohl verpflichtet als auch gewillt.

4. Durch die zwangsweise Pfandrechtsbegründung an den vereinnahmten Beträgen durch Nachlassgläubiger wird überdies offenkundig, dass diese Beträge nicht als mir zugeflossen angesehen werden können — sonst hätte ich schließlich einen Exszindierungsanspruch - sondern diese der Verlassenschaft bzw. der Erbin B zuzurechnen sind.

c) wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht

1. Im Steuerrecht ist stets eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich. Wirtschaftlich sind die von mir verwahrten Einnahmen der Verlassenschaft in Höhe von insgesamt € 209.435,71 der Verlassenschaft nach meinem Vater bzw. direkt seiner Erbin Frau B zuzurechnen und nicht mir, obwohl die Fakturierung durch mich erfolgte.

2. Eine andere Gestaltung der Abrechnung (z.B. direkte Rechnungslegung durch die Erbin oder Verrechnung eines Subhonorars an mich durch die Erbin) war aufgrund der mangelnden Kooperationsbereitschaft der Erbin nicht möglich.

C. ANTRÄGE

Es wird daher beantragt,

1. den angefochtenen Bescheid abzuändern, den Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2003 richtig mit € 224.681,68 festzustellen, und die Einkommensteuer für das Jahr 2004 richtig mit € 105.091,14 endgültig festzusetzen und die zuviel bezahlte Einkommensteuer in Höhe von €42.777,91 auf meinem Abgabenkonto gutzuschreiben,

2. den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 vom 13.6.2006 abzuändern, die Nachforderung mit € 95.056,22 richtig auszuweisen, die Anspruchszinsen richtig mit € 2.375,64 festzusetzen und die zu viel bezahlten Anspruchszinsen in Höhe von € 1.069,11 auf meinem Abgabenkonto gutzuschreiben,

3. für den Fall der Stattgabe: den Einkommensteuerbescheid 2003 vorn 20.5.2005, den Umsatzsteuerbescheid 2003 vorn 20.5.2005, sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 vom 20.5.2005 gern. § 293b BAO wie folgt zu berichtigen:

4. im Einkommensteuerbescheid 2003 nunmehr einen Verlust aus Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 18.509,02 festzustellen, den Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2003 richtig mit € 21.185,73 festzustellen, die Einkommensteuer für das Jahr 2003 auf dieser Bemessungsgrundlage richtig neu festzusetzen und die zuviel bezahlte Einkommensteuer auf meinem Abgabenkonto gutzuschreiben,

5. den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 aufzuheben und die zu viel bezahlten Anspruchszinsen in Höhe von € 141,79 auf meinem Abgabenkonto gutzuschreiben“.

Vorgelegt wurden:

- eine Kopie des Testamentes vom 5.2.2002, ./A
- eine Kopie des Beschlusses des Bezirksgerichtes vom 15.10.2003, ./B
- eine Kopie der Vereinbarungen der Verlassenschaft nach X vom 31.3.2005 mit D, C E, und vom 11.4.2005 mit F und G, ./C
- eine Kopie der Bewilligung der Forderungsexekution des BG vom 13.5.2005, xE
xxxx/xxx, ./D
- eine Kopie der Bewilligung der Forderungsexekution des BG vom 18.4.2005, xE
xxxx/xxx, ./E
- eine Aufstellung der steuerlichen Vertretung über fertige abgerechnete, fertige nicht abgerechnete und halbfertige Leistungen, ./F
- ein Rechnungsbeispiel für die Fakturierung fertiger bzw. halbfertiger Leistungen, ./G
- eine Kopie des Kontoauszugs Ltd. auf „Vakante Kanzlei“ bei der BA CA und Kopien der Sparbücher je bei der Raiffeisenlandesbank NÖ-WIEN, ./H,
- ein Bescheid über die Bestellung zum Substituten der vakanten Notarstelle ./I.

Mit Telefax vom 28.8.2006 wurde dieser Schriftsatz dahingehend berichtigt, dass es unter „C. Anträge, Punkt 1“ richtig statt „Einkünfte für das Jahr 2003“ „Einkünfte für das Jahr 2004“ heißen solle.

Mit Schreiben vom 11.10.2006 wurde die Berufung betreffend die „vorläufige Vorschreibung von Einkommensteuern für das Jahr 2004 in Höhe von € 147.869,50“ wie folgt ergänzt:

„Gegen den umseits näher bezeichneten Bescheid habe ich mit Eingabe vom 25.8.2006 innerhalb offener Frist Berufung erhoben und Antrag gestellt.

Mit Schreiben vom 10.9.2006 teilte mir mein steuerlicher Vertreter mit, dass die der Berufung zugrundegelegte Tabelle für das Jahr 2004 einen unrichtigen Betrag enthält, da eine Zahl brutto und nicht netto angegeben wurde, weshalb im Verlauf des Berufungsverfahrens dieser Betrag richtig zu stellen sein werde.

Ich lege daher das diesbezügliche Schreiben sowie die Protokolle über die zwischenzeitig erfolgte Inventarserrichtung, Verlassenschaftsabhandlung und Pflichtteilseinigung in der Verlassenschaft nach meinem am 9.9.2003 verstorbenen Vater des Bezirksgerichtes vor und ergänze meine Eingabe vom 25.8.2006 wie folgt:

ERGÄNZUNG

A. RECHTSVERHÄLTNISSE

1. In der Verlassenschaftssache nach meinem am 9.9.2003 verstorbenen Vater habe ich zwischenzeitig in der Tagsatzung vom 6.9.2006 vor dem Gerichtskommissär das zu meinen Gunsten im Testament vom 5.2.2002 ausgesetzte Legat an der Notariatskanzlei meines Vaters ausgeschlagen und stattdessen den Geldpflichtteil geltend gemacht. Die Ausschlagung wurde vom Gerichtskommissär in dem beiliegenden Protokoll vom 6.9.2006 beurkundet.

2. Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung am 20.9.2006 habe ich mit der Testamentserbin Frau B ein Pflichtteilsübereinkommen abgeschlossen, in welchem alle meine Pflichtteilsansprüche in der Verlassenschaftssache nach meinem Vater mit einem Pauschalbetrag in Höhe von € 50.000,-- abgefunden wurden. Dieses Pflichtteilsübereinkommen wurde vom Gerichtskommissär im beiliegenden Protokoll über die Tagsatzung vom 20.9.2006 beurkundet.

3. Gesamtrechtsnachfolgerin nach meinem Vater und sohin auch Gesamtrechtsnachfolgerin seines Betriebes ist aufgrund des Testamento vom 5.2.2002 die Testamentserbin Frau A (nunmehr Frau B), ..., welcher daher auch alle Einnahmen ab dem Todestag zuzurechnen sind.

4. Punkt A.14. meiner Berufungseingabe vom 25.8.2006 muss infolge des vorgenannten Rechenfehlers meines steuerlichen Vertreters berichtigt werden, sodass dieser nunmehr zu lauten hat wie folgt:

,14. In meiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 hingegen wurden:

- die Einnahmen aus den von meinem Vater abgerechneten fertigen Leistungen in Höhe von insgesamt (8.334,63 richtig als Fremdgeld angesehen und nicht erklärt,

- die auf die Verlassenschaft entfallenden, von mir bezahlten Aufwendungen in Höhe von €247,55 richtig als fremde Aufwendungen angesehen und nicht als meine eigenen Aufwendungen abgesetzt, und
- die für die Verlassenschaft von mir vereinnahmten Beträge aus fertigen Leistungen in Höhe von €33.509,80 und halb fertigen Leistungen in Höhe von €45.344,05 anstelle als durchlaufende Posten unrichtig als meine eigenen Einnahmen erklärt,
- die einbehaltenen Gewinnanteile in Höhe von 39,01% wurden richtig als meine eigenen Einnahmen erklärt

wodurch sich für das Jahr 2004 eine Differenz von zuviel erklärten Einnahmen in Höhe von €78.853,85 ergibt.'

5. Alle übrigen Punkte der Darstellung der Rechtsverhältnisse Punkt A. sowie die Begründung meiner Berufung Punkt B. bleiben unverändert.

Infolge des Rechenfehlers meines steuerlichen Vertreters haben die Punkte 1. und 2. meiner Berufungsanträge Punkt C. wie folgt zu lauten:

,C. ANTRÄGE

Es wird daher beantragt,

1. den angefochtenen Bescheid abzuändern, den Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2004 richtig mit €233.383,64 festzustellen, die Einkommensteuer für das Jahr 2004 richtig mit €108.442,12 endgültig festzusetzen und die zuviel bezahlte Einkommensteuer in Höhe von €39.426,93 auf meinem Abgabekonto gutzuschreiben,
2. den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 vom 13.6.2006 abzuändern, die Nachforderung mit €98.407,20 richtig auszuweisen, die Anspruchszinsen richtig mit €2.459,40 festzusetzen und die zu viel bezahlten Anspruchszinsen in Höhe von €985,35 auf meinem Abgabekonto gutzuschreiben,'

Die Punkte 3. 4. und 5. meiner Berufungsanträge Punkt C. bleiben unverändert."

Vorgelegt wurden:

- eine Kopie des Protokolls vom 6.9.2006, ./A
- eine Kopie des Protokolls vom 20.9.2006, ./B
- eine Kopie des Pflichtteilsübereinkommens vom 20.9.2006, ./C
- eine Kopie des Schreibens vom 10.9.2006, ./D

- eine berichtigte Aufstellung der steuerlichen Vertretung über fertige abgerechnete, fertige nicht abgerechnete und halbfertige Leistungen aus den Jahren 2003 bis 2006, ./E

Das Finanzamt Wien 21/22 nahm hierauf mit dem Bw. am 17.10.2006 eine Niederschrift folgenden Inhalts auf:

„Zur Fakturierung: Ich habe die berufungsgegenständlichen Leistungen als Substitut der vakanten Amtsstelle, sohin im fremden Namen auf dem Briefpapier meines verstorbenen Vaters und, da ich grundsätzlich (mir derzeit jedoch verboten aufgrund Exekutionsführungen der Gläubiger der Verlassenschaft) zur Herausgabe dieser Beträge an die Erbin verpflichtet bin, für fremde Rechnung fakturiert.

Mit den berufungsgegenständlichen Rechnungsbeträgen wurden daher nicht eigene Ansprüche, sondern Ansprüche der Verlassenschaft geltend gemacht (Hinsichtlich der der Verlassenschaft zustehenden Beträge war ich lediglich "Mittelsmann", nicht jedoch Gläubiger (siehe Pkt. B b) 2. des Berufungsschreibens).

Zur Leistungserbringung:

Ich habe für die Einbringlichmachung der vom Erblasser bereits fakturierten, noch nicht bezahlten Leistungen sowie der vom Erblasser fertiggestellten, noch nicht fakturierten Leistungen einen pauschalen Aufwandersatz iHv rund € 11.800,- (inkl. USt) im Wege der Aufrechnung mit den der Verlassenschaft auszuzahlenden Beträgen erhalten. Die Aufrechnung wurde von der Verlassenschaft anerkannt (siehe Beilage ./C der Berufungsergänzung).

Bezüglich der von mir fertiggestellten Leistungen verweise ich auf Pkt. A 9., 13 und 14 des Berufungsschreibens: Gesamte Leistung wurde auf dem Briefpapier meines Vaters fakturiert, Umsatzsteuer von mir zur Gänze abgeführt und von dem auf die Verlassenschaft entfallenen Anteil einen standesüblichen Gewinnanteil iHv 39,01 % einbehalten. Dieser Gewinnanteil und meine eigenen Leistungen an der erbrachten Gesamtleistung wurden von mir - meiner Ansicht nach richtig - zur Einkommensteuer erklärt. Die Abrechnung meines Steuerberaters wurde von der Verlassenschaft anerkannt (siehe Beilage ./C der Berufungsergänzung).

Die Erklärung dieser Umsätze (Umsatzsteuererklärung) in meinem eigenen Namen wurde entweder von meinem Steuerberater falsch (falsche Zuordnung) erklärt oder traf mich dazu doch eine gesetzliche Verpflichtung (kann ich nicht sagen).

Aus standesrechtlichen Gründen (notarielle Verschwiegenheitspflicht) ist eine andere Abrechnung der fertigen und halbfertigen Leistungen als durch den bestellten Notariatssubstituten für die vakante Amtsstelle undenkbar (siehe Pkt. 10 Berufungsschreiben).

RA Dr. ... hat als Vertreter der mit der Besorgung und Verwaltung des Nachlasses betrauten Testamentserbin B die Einbringlichmachung von - von mir nicht erfolgreich gemahnten - offenen Honorarforderungen iHv brutto €45.223,56 und € 7.692,14 im Jahr 2005 übernommen (näheres siehe S.11 der Beilage ./B der Berufungsergänzung. Die entsprechenden offenen Rechnungen wurden an die Verlassenschaft übergeben, da diese aktiv klagslegitimiert ist und ansonsten Verjährung eingetreten wäre. Der Betrieb der Notariatskanzlei am Standort ... wurde am 31.3.2005 eingestellt und sämtliche Dienstnehmer von der Testamentserbin gekündigt. Die Verlassenschaft wurde von den Dienstnehmern geklagt und wurde bereits in Folge Anerkenntnisurteil zur Zahlung der Abfertigung verpflichtet.

Die Honorare wurden gesondert auf einem Konto und zwei Sparbüchern verwahrt (siehe Pkt. 9 und 11 des Berufungsschreibens).

Mir wurde von meinem Vater für den Fall, dass ich auf die vakant gewordene Amtsstelle zum Notar ernannt werde, das Unternehmen" vermach (siehe dazu Pkt. 7 des Berufungsschreibens). Ob die Bedingung tatsächlich eintritt, war zum Zeitpunkt meiner Bestellung zum Substituten der vakanten Notariatsstelle keinesfalls absehbar. Im Hinblick auf die Überschuldung des Legates habe ich mich nach Ernennung und Errichtung des Nachlassinventars des Legates am 6.9.2006 entschlagen und den Geldpflichtteil iHv € 50.000,- gefordert. Auch die Aufrechnung dieses Betrages wurde von der Verlassenschaft anerkannt (siehe Beilage ./C der Berufungsergänzung).

Ich erkläre ausdrücklich, dass durch die vorstehenden Ausführungen das ausführlichere Vorbringen in meiner Berufung samt Berufungsergänzung in keinster Weise eingeschränkt oder abgeändert wird."

Mit Bericht vom 19.10.2006 legte das Finanzamt Wien 21/22 die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Bemerkung „Zurechnung von Einnahmen aus Notariat nach Todesfall (Verlassenschaft oder Berufungswerber)?“ vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Nun enthält der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 13.6.2006 lediglich die Begründung: „Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der

Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt.“

Ein Ermittlungsverfahren vor Erlassung dieses Bescheides ist aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten nicht ersichtlich.

Auch eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem ausführlichen und sehr gut dokumentierten Berufungsvorbringen seitens des Finanzamtes Wien 21/22 lässt sich den vorgelegten Akten nicht entnehmen.

Ebenso ergibt sich aus der Niederschrift vom 17.10.2006 in keiner Weise, ob bzw. aus welchen Gründen das Finanzamt dem Vorbringen des Bw. nicht zu folgen vermag.

In rechtlicher Hinsicht ist zunächst darauf zu verweisen, dass gemäß § 276 Abs. 7 BAO Partei im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch die Abgabenbehörde erster Instanz ist, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist. Als Partei hat das Finanzamt im zweitinstanzlichen Abgabenverfahren einen Rechtsstandpunkt zu vertreten. Ein konkretes Begehren des Finanzamtes ist bislang nicht erkennbar. Der Unabhängige Finanzsenat ist nicht zur Abgabe von Rechtsgutachten oder Durchführung von Ermittlungshandlungen anstelle der erstinstanzlichen Behörden berufen, sondern hat ihm vorliegende Rechtsstreite zu entscheiden.

Zu der vom Finanzamt aufgeworfenen Frage nach der Zurechnung von Geschäftsfällen nach dem Tod des Vaters des Bw. ist grundsätzlich auf die einhellige Lehre und Rechtsprechung zu verweisen, dass zwar der Nachlass zwischen Erbanfall und Einantwortung als juristische Person (*Dittrich/Tades*, ABGB, § 26 E 67; § 547 E 11a) angesehen wird, aber eine Verlassenschaft keine zur Einkommensteuerpflicht führenden Tatbestände verwirklichen kann. Eine Einkommensteuervorschreibung ist dann möglich, wenn sie das vom Erblasser (als natürliche Person) bis zu seinem Ableben erzielte Einkommen betrifft und noch keine Einantwortung stattgefunden hat. Mit dem Todestag des Erblassers treten die Erben – im Verhältnis ihrer Erbansprüche – ertragsteuerlich in die Rechtsstellung des Erblassers ein (VwGH 13.3.1997, 96/15/0102) und bilden gegebenenfalls zusammen eine Miteigentumsgemeinschaft bzw. Mitunternehmerschaft (Gesamtrechtsnachfolge). Steuerschulden des Erblassers zählen zu den Nachlassverbindlichkeiten (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.10.2005], § 1 Anm. 1).

Sind mehrere Personen zu Erben eines Betriebes berufen, sind Abmachungen, wem die Einkünfte zufließen sollen, grundsätzlich (auch rückwirkend) anzuerkennen, soweit nicht ein Missbrauch i.S.d. § 22 BAO vorliegt (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0160). Wird ein vererbter Betrieb nur von einem Erben gegen fremdübliche Abfindung an die Miterben weitergeführt, erzielen die weichenden Erben hinsichtlich der Unterschiedsbeträge zwischen den auf sie

entfallenden Betriebsvermögensanteilen und den erhaltenen (höheren) Abfindungen Veräußerungsgewinne (VwGH 26. 5. 1998, 93/14/0191). Hinsichtlich der laufenden Einkünfte des den Betrieb alleine weiterführenden Erben findet keine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung statt (VwGH 7. 7. 2004, 2000/13/0015). Eine Nachlassteilung durch Wertausgleich mit nicht zur Erbmasse zählenden Wirtschaftsgütern und/oder Bargeld bewirkt nach Rz 12 EStR 2000 so lange keine Gewinnverwirklichung, als der gemeine Wert der für die Übertragung des Betriebes erhaltenen Quote der Nachlassgegenstände die einzelne Ausgleichszahlung übersteigt. Miterben bleibt es grundsätzlich unbenommen, Abmachungen darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zufließen sollen, zu treffen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.10.2005], § 1 Anm. 1).

Wie ausgeführt, treten eingeantwortete Erben steuerrechtlich mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein, die ruhende Erbschaft ist diesfalls kein Zurechnungssubjekt (VwGH 26. 5. 1998, 93/14/0191).

Einkünfte aus dem Nachlassvermögen sind somit ab dem Todestag dem (den) Erben, gegebenenfalls entsprechend ihren Quoten, zuzurechnen, wobei anderweitige Vereinbarungen steuerrechtlich anerkannt werden können.

Im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte Einkünfte bzw. außerbetriebliche Einkünfte, die noch vom Erblasser erwirtschaftet worden sind, aber erst nach seinem Tod zufließen, sind nach dem Zuflussprinzip den Erben zuzurechnen (VwGH 27. 6. 2000, 99/14/0281). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 ist grundsätzlich zum Todeszeitpunkt eine Schlussbilanz aufzustellen. Erfolgt dies nicht, so bestehen nach Rz 10 EStR 2000 keine Bedenken, an Stelle der Aufstellung einer Bilanz zum Todeszeitpunkt die Einkünfte auf den Erblasser und die Erben zeitanteilig zuzuordnen.

Der Eintritt in die Rechtsstellung des Erblassers kann auch Besteuerungsvorgänge betreffen, die beim Erblasser nicht abgeschlossen wurden.

Dem Vermächtnisnehmer werden das vermachte Gut und seine Erträge erst mit der Übertragung zugerechnet (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.8.2001], § 2 Anm. 34).

Nach den vorgelegten Urkunden ist Alleinerbin - mit der Beschränkung durch die fideikommissarische Substitution auf den Überrest hinsichtlich der beiden Töchter des Verstorbenen – B .

Der Bw. hat das ihm vermachte Legat nicht angetreten und erhielt von der Alleinerbin seinen Pflichtteil in Form eines Betrages von € 50.000.

Von diesem vom Finanzamt nicht bestrittenen Tatsachen ausgehend, wird der Umfang des Abgabenanspruches gegenüber dem Bw. im Streitzeitraum zu ermitteln sein.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese 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.

Mangels jedweder konkreter Ermittlungshandlungen des Finanzamtes ist die Sache nicht entscheidungsreif.

Für die Zurückverweisung spricht zunächst, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat, da auch schon § 276 Abs. 3 BAO „alt“ ausdrücklich die Berufungsvorlage erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anordnete. Es kann nicht Aufgabe der Abgabenbehörde II. Instanz sein, umfangreiche Ermittlungstätigkeiten erstmals durchzuführen und den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt zu ergründen (vgl. UFS [Wien], 28.12.2007, RV/2050-W/04, u.v.a.).

Zudem ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab dem 1.1.2003 reformierte Verfahren dem UFS als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken. Es ist nicht Aufgabe des UFS, die erste Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 BAO), zu entlasten (vgl. *Beiser*, SWK 3/2003, S 102 ff).

Derartige Ermittlungen können durch das Finanzamt – gegebenenfalls durch Außendienstorgane - verwaltungsökonomisch und auch zeitlich kompakt durchgeführt werden, während den UFS ein wesentlich größerer zeitlicher Aufwand treffen würde. Sollte dieses Ermittlungsverfahren über Beauftragung eines Finanzamtes durchgeführt werden, wäre jede Feststellung seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt zu geben. Einwendungen des Bw. wären der Amtspartei zur Gegenstellungnahme zu übermitteln und jede Stellungnahme seitens des FA müsste den Bw zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Sollte das Verfahren zumindest teilweise durch Erhebungen des UFS durchgeführt werden, wären die Beweisergebnisse beiden Parteien zur Stellungnahme und wohl auch zur

Gegenstellungnahme zu übermitteln. Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern. Es erscheint daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen (vgl. UFS [Wien], 28.12.2007, RV/2050-W/04, u.v.a.).

Doch auch Billigkeitsüberlegungen sprechen für die Durchführung dieses Verfahrens durch die erste Instanz, da nach § 115 Abs. 2 BAO den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Diesem Gebot ist zunächst im Rahmen der Bescheiderlassung in erster Instanz zu entsprechen. Es liegt daher auch im Interesse des Bw., wenn eine Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des Berufungsverfahrens erfolgt (vgl. UFS [Wien], 28.12.2007, RV/2050-W/04, u.v.a.).

Für das weitere Verfahren wird bemerkt, dass es dem Finanzamt unbenommen bleibt, aus verwaltungsökonomischen Gründen ein allfälliges anderes Ermittlungsverfahren (bei der Alleinerbin) abzuwarten und diesem Umstand durch Erlassung eines vorläufigen Bescheides Rechnung zu tragen. Erlässt das Finanzamt in diesem Fall einen vorläufigen Bescheid, der nicht mit den Angaben des Bw. übereinstimmt, hätte das Finanzamt jedoch zu begründen, warum es die Richtigkeit der Angaben im ursprünglichen Bescheid für wahrscheinlicher erachtet als jene mit den in der Folge erstatteten Schriftsätze vom Bw. mitgeteilten.

Wien, am 11. März 2008