

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des mittlerweile verstorbenen E**** L****, zuletzt [Adresse], vom 21.1.2013, vormals vertreten durch A**** WTH u. StB GmbH, [Adresse], nunmehr Verlassenschaft nach E**** L****, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y**** vom 20.12.2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, den Beschluss:

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Begründung

Der Beschwerdeführer war bis zum Ende des Jahres 1995 angestellter Primararzt im Krankenhaus X****. Mit Urteil des zuständigen Landesgerichtes vom 18.9.1997 wurden dem Beschwerdeführer Sondergebühren nach dem NÖ KAG (S 703.625) und Zinsen (S 301.826,68) zugesprochen und diese Beträge im Jahr 1998 auch tatsächlich ausbezahlt. Im Zuge der weiteren gerichtlichen Auseinandersetzung wurde der Beschwerdeführer jedoch zur Rückzahlung dieser Beträge verpflichtet, wobei die letztinstanzliche Entscheidung durch den OGH im Jahr 2002 (Urteil vom 20.2.2002) erging. Die Rückzahlung durch den Beschwerdeführer erfolgte zunächst durch Pfändung der Penisonsbezüge, ab dem Jahr 2007 aufgrund einer entsprechenden Vereinbarung in Raten.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 machte der Beschwerdeführer sonstige Werbungskosten von € 8.700 geltend, wobei es sich um die genannten Raten (12 x € 600 = € 7.200) sowie um Zahlungen von € 1.500 an eine Rechtsanwaltskanzlei im Zusammenhang mit einem außergerichtlichen Vergleich handelte.

Das Finanzamt vertrat im angefochtenen Bescheid die Ansicht, bei diesen Rückzahlungen handle es sich nicht um nachträgliche Werbungskosten sondern (allenfalls) um nachträgliche Betriebsausgaben. Grundsätzlich sei festzustellen, dass nach § 32 Z 2 EStG nur solche Einkünfte bzw Verluste zu erfassen seien, die sich nach der Betriebsaufgabe ereigneten und daher nicht bereits im Veräußerungs- oder Aufgabegewinn bzw im zeitlich unmittelbare vorgelagerten Übergangsgewinn zu erfassen seien. Im Rahmen der

Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns nicht berücksichtigte Forderungen oder Verbindlichkeiten seien keine nachträglichen betrieblichen Einkünfte, sondern könnten allenfalls im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens berücksichtigt werden (*Doralt*, EStG, § 32 Rz 62). Auf den Beschwerdefall bezogen bedeute dies, dass die (drohende) Rückzahlungsverpflichtung aufgrund des nicht rechtskräftig abgeschlossenen und seit dem Jahr 2000 beim OGH anhängigen Verfahrens bereits bei der Ermittlung des Übergangs- bzw Aufgabegewinns im Jahr 2001 durch Einstellung einer Verbindlichkeit bzw Rückstellung steuerlich zu berücksichtigen gewesen wäre. Darüber hinaus ergebe sich aus der Systematik der Anknüpfung an die Aufgabebilanz, dass nachträgliche betriebliche Vorgänge auch nach der Betriebsveräußerung bzw -aufgabe stets nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln seien. Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem seinerzeitigen Betrieb seien daher nicht im Jahr der Bezahlung, sondern in dem Jahr, in dem sie entstanden bzw bekannt geworden seien, steuerlich zu erfassen. Bezogen auf den Streitfall bedeute dies, dass selbst dann, wenn die Verbindlichkeit gegenüber dem Krankenhausträger nicht bereits bei der Ermittlung des Übergangs- bzw Aufgabegewinns des Jahres 2001 zu berücksichtigen gewesen wäre, diese spätestens im Jahr der letztinstanzlichen Entscheidung durch den OGH, also im Jahr 2002, steuerlich zu erfassen gewesen wäre. Zur „Abrundung“ werde darauf hingewiesen, dass (auch) die seinerzeitige Überweisung der strittigen Honorare vom 13.1.1998 in der Steuererklärung des Jahres 1998 keinen Niederschlag gefunden habe. Zu den geltend gemachten Rechtsanwaltskosten sei bis dato kein Nachweis erbracht worden, in welchem konkreten Zusammenhang diese gestanden seien. Grundsätzlich sei aber festzustellen, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Begleichung betrieblicher Verbindlichkeiten nach der Betriebsaufgabe nur noch dann Betriebsausgaben seien, wenn die Aufwendungen (noch) im unmittelbaren Zusammenhang mit dem (ehemaligen) Betrieb stünden. Im Beschwerdefall seien die Rechtsanwaltskosten aber vermutlich nur dadurch entstanden, dass der Beschwerdeführer die überwiesenen Honorare und Zinsen - bereits vor rechtskräftigem Abschluss des Gerichtsverfahrens - ganz offensichtlich für private Zwecke verwendet habe und ihm die Mittel danach in weiterer Folge für die Erfüllung der sich aus der letztinstanzlichen Entscheidung des OGH ergebende Rückzahlungsverpflichtung nicht mehr zur Verfügung gestanden seien. Von einer unmittelbaren betrieblichen Veranlassung der Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit der Regelung der Rückzahlungsverpflichtung könne aber bei diesem Sachverhalt nicht mehr gesprochen werden. Zudem fehle der belegmäßige Nachweis des Zahlungsgrundes (Honorarnote) und sei damit die steuerliche Anerkennung auch aus diesem Grund zu versagen.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) wird im wesentlichen vorgebracht, der Beschwerdeführer habe im Jahr 1995 seine Tätigkeit im Krankenhaus X**** und den Betrieb seiner Ordination aufgegeben. Der Beschwerdeführer sei der Meinung gewesen, die nachgezählten Sondergebühren und Zinsen seien bereits vom Krankenhausträger der Lohnsteuer unterzogen worden. In der Einkommensteuererklärung 1998 habe er auch den Krankenhausträger als bezugsauszahlende Stelle angegeben. Entgelte für

die Behandlung von Patienten der Sonderklasse zählten nur aufgrund der Fiktion des § 22 Z 1 lit b EStG zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Bei Wegdenken dieser Fiktion wären diese Einkünfte als im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Krankenanstaltenträger zufließende nichtselbstständige Einkünfte zu erfassen. Die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Betriebes sei aber eine solche der Sachverhaltswürdigung, die gesetzliche Fiktion § 22 Z 1 lit b EStG könne Tätigkeiten nicht die Qualifikation eines Betriebes verschaffen. Da die Behandlung von Sonderklassepatienten im Rahmen der Erfüllung des Dienstvertrages mit dem Krankenhausträger mit den Betriebsmitteln des Krankenhauses erfolgt sei, sei sie sachverhaltsbezogen dem Dienstverhältnis zuzuordnen. Nachträgliche Einnahmen seien in dem Kalenderjahr zu erfassen, in dem sie zuflössen. Auf das Kalenderjahr, in dem wirtschaftlich gesehen die Verursachung gelegen sei, komme es hingegen nicht an. Dies ergebe sich im Wesentlichen aus dem für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG maßgeblichen Zuflussprinzip des § 19 EStG, daher seien Einnahmen/Ausgaben im Zusammenhang mit den Sondergebühren, die nach eigentlicher Beendigung der ärztlichen Tätigkeit anfielen, weder in einem Betriebsaufgabeergebnis noch im Zeitpunkt der Entstehung zu erfassen. Es gelte für die Einnahmen und Ausgaben das Zufluss/Abflussprinzip. Bei den Rechtsanwaltskosten handelt es sich um Kosten aus Vergleichsverhandlungen mit dem Krankenhausträger. Eine Honorarnote wurde nicht vorgelegt.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid ergab sich für den Beschwerdeführer eine Nachzahlung von € 3.044, welche daraus resultierte, dass der Beschwerdeführer während des Jahres gleichzeitig von mehreren bezugsauszahlenden Stellen Bezüge erhalten hatte. Die geltend gemachten Werbungskosten wurden vom Finanzamt nicht berücksichtigt.

In seiner Beschwerde begehrte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten von € 8.700. Der Nachzahlungsbetrag von € 3.044,00 wurde ausgesetzt.

Am **.**.**** verstarb der Beschwerdeführer.

Die Verlassenschaft war überschuldet.

Die Aktiven der überschuldeten Verlassenschaft wurden den Gläubigern mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen. Es wurden keine unbedingten Erbantrittserklärungen abgegeben.

Begründung

Der ruhende Nachlass ist eine anerkannte juristische Person.

Das österreichische Recht ordnet den Erbschaftserwerb erst mit der Einantwortung an, nur aus dem verfahrensrechtlich erforderlichen Zeitraum zwischen dem Todesfall und

der Einantwortung folgt seine rechtliche Existenz (vgl. *Obermaier*, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008/15).

§ 19 Abs 1 BAO lautet:

"Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen 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."

Ein Fall einer Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) im zivilrechtlichen Sinn, in dem § 19 Abs 1 BAO anzuwenden ist, ist beispielsweise die Erbfolge nach §§ 547 und 797 ABGB.

Wird die Verlassenschaft jedoch armutshalber abgetan (§ 153 AußStrG) oder wird das Nachlassvermögen - wie im Beschwerdefall - an Zahlungs statt überlassen (§ 154 AußStrG), erfolgt jedoch keine Einantwortung und es kommt daher zu keiner Gesamtrechtsnachfolge.

Da im Beschwerdefall somit keine Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, ist niemand befugt, das Beschwerdeverfahren fortzuführen. Es bestünde jedoch die Möglichkeit, einen Verlassenschaftskurator nach § 173 AußStrG zu bestellen.

Die Bestimmung des § 173 AußStrG lautet:

"(1) Einigen sich die Personen, denen gemeinschaftlich die Rechte nach § 810 ABGB zukommen, über die Art der Vertretung oder einzelne Vertretungshandlungen nicht oder ist ein Verfahren über das Erbrecht einzuleiten (§§ 160 ff), so hat das Verlassenschaftsgericht erforderlichenfalls einen Verlassenschaftskurator zu bestellen. Die Vertretungsbefugnis anderer Personen endet mit der Bestellung des Verlassenschaftskurators.

(2) Ändern sich die Vertretungsverhältnisse während des Verfahrens, so hat der Gerichtskommissär die dadurch überholten Amtsbestätigungen von den Empfängern abzufordern."

Da die Bestellung eines Verlassenschaftskurators mit Kosten verbunden ist, wäre dies nur dann erforderlich und sinnvoll, wenn die Beschwerde Aussicht auf Erfolg hätte, wobei sodann - eine ebenfalls mit Kosten verbundene - Nachtragsabhandlung durchgeführt werden müsste.

Unstrittig ist, dass es sich bei den zurückgeforderten Honoraren (Sondergebühren) um Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 lit b EStG handelt. Unstrittig ist auch, dass die zu Einkünften gemäß § 22 Z 1 lit b EStG führende Behandlung von Sonderklassepatienten keinen einheitlichen Betrieb mit der übrigen selbstständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers darstellt (RZ 413 EStR 2000) und die Aufgabe der Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit b EStG daher nicht - wie in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt - im Jahr 2001, sondern bereits mit der Beendigung des Dienstverhältnisses mit dem Krankenhausträger mit 31.12.1995 erfolgte.

Aus dem Umstand, dass die Einkünfte aus der Behandlung von Sonderklassepatienten nur aufgrund der Fiktion des § 22 Z 1 lit b EStG den selbstständigen Einkünften zuzurechnen sind, kann aber nicht geschlossen werden, dass nicht sämtliche Gewinnermittlungsvorschriften, einschließlich der Bestimmungen über die Ermittlung des Aufgaben- bzw Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG) anzuwenden wären. Nun mag es zwar zutreffen, dass bei einer derartigen Tätigkeit ein eigenes betriebliches Vermögen regelmäßig nicht in größerem Umfang vorhanden ist, dieser Umstand kann aber nicht dazu führen, dass die Entnahme dieser Wirtschaftsgüter (zB Fachliteratur, andere geringwertige Wirtschaftsgüter) aus dem Betriebsvermögen nicht im Rahmen der Ermittlung eines Aufgabe- bzw Veräußerungsgewinnes steuerlich zu erfassen wäre. Denn zweifelsfrei stellen die Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter (auch) bei Einkünften im Sinne des § 22 Z 1 lit die EStG Betriebsausgaben (und nicht Werbungskosten) dar, mit der Konsequenz, dass diese Wirtschaftsgüter nur dem Betriebsvermögen zugerechnet werden können. Dies aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung selbst dann, wenn die Tätigkeit sachverhaltsbezogen steuerlich dem Dienstverhältnis zuzuordnen wäre.

Das Vorliegen bzw Nichtvorliegen eines Betriebes iSd einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen kann nicht vom Umfang der vorhandenen Betriebsmitteln (des vorhandenen Betriebsvermögens) abhängig sein, vielmehr kann sich das Vorliegen bzw Nichtvorliegen eines Betriebes nur danach richten, welcher Einkunftsart eine Betätigung zuzurechnen ist. Fällt eine Betätigung - wie im Beschwerdefall - unter die Einkunftsarten gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG, ist vom Vorliegen eines Betriebes iSd einkommensteuerlichen Bestimmungen auszugehen. Der Umstand, dass zum Zeitpunkt der Aufgabe einer betrieblichen Tätigkeit überhaupt kein Betriebsvermögen (mehr) vorhanden ist, kann allenfalls dazu führen, dass der Wert der bei der Betriebsaufgabe entnommenen Wirtschaftsgüter mit null anzusetzen ist.

Unstrittig ist weiters, dass nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 32 EStG zu jener Einkunftsart gehören, zu der die aufgegebenene Tätigkeit gehörte, im Beschwerdefall also zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG.

Nachträgliche betriebliche Einkünfte sind aufgrund der Anknüpfung an die Bilanz auf den Aufgabezeitpunkt stets auf Basis eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175). Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem seinerzeitigen Betrieb sind daher nicht Jahr der Bezahlung, sondern in dem Jahr, in dem sie entstanden sind bzw bekannt wurden, steuerlich zu erfassen (Jakom, EStG 2011, § 32 Tz 29). Dies wäre im Streitfall spätestens im Jahr 2002 gewesen (Urteil des OGH vom 20.2.2002). Wenn die Verwaltungspraxis (Rz 6903 EStR 2000) - entgegen der Entscheidungspraxis des VwGH - dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Ermittlung der nachträgliche Einkünfte gemäß § 4 Abs 3 EStG einräumt, wird dem nur dann zu entsprechend sein, wenn dies im Einzelfall zu keinem abweichenden steuerlichen Gesamtergebnis führt. Dies wäre aber aufgrund der im Jahr 1998 unversteuert gebliebenen und zum gegenwärtigen Zeitpunkt bereits verjährten Honorareinnahmen (S 703.625) und Zinsen (S 301.826) nicht der Fall.

Zu den nicht berücksichtigten Rechtsanwaltskosten ist zu sagen, dass grundsätzlich Aufwendungen im Zusammenhang mit der Begleichung betrieblicher Verbindlichkeiten nach der Betriebsaufgabe nur noch dann Betriebsausgaben sind, wenn die Aufwendungen (noch) im unmittelbaren Zusammenhang mit dem (ehemaligen) Betrieb stehen.

Im Beschwerdefall sind die Rechtsanwaltskosten aber nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen im angefochtenen Bescheid dadurch entstanden, dass der Beschwerdeführer die überwiesenen Honorare und Zinsen - bereits vor rechtskräftigem Abschluss des Gerichtsverfahrens - ganz offensichtlich für private Zwecke verwendet hat und ihm die Mittel danach in weiterer Folge für die Erfüllung der sich aus der letztinstanzlichen Entscheidung des OGH ergebende Rückzahlungsverpflichtung nicht mehr zur Verfügung gestanden sind. Von einer unmittelbaren betrieblichen Veranlassung der Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit der Regelung der Rückzahlungsverpflichtung kann aber bei diesem Sachverhalt nicht mehr gesprochen werden. Zudem fehlt der belegmäßige Nachweis des Zahlungsgrundes (Honorarnote) und ist damit die steuerliche Anerkennung auch aus diesem Grund zu versagen.

Da somit eine materielle Entscheidung über die Beschwerde mit einem hohen Grad an Wahrscheinlichkeit oder zumindest wahrscheinlicher zu einer Abweisung geführt hätte, würde die Bestellung eines Verlassenschaftskurators vermeidbare Kosten und hohen Verwaltungsaufwand verursachen, weshalb von einem Antrag auf Bestellung mangels Erforderlichkeit Abstand genommen wird.

Wegen der fehlenden Möglichkeit, eine Rechtsmittelentscheidung der Verlassenschaft zuzustellen, kann eine solche durch das Gericht auch nicht wirksam erlassen werden. Das Beschwerdeverfahren ist daher einzustellen.

Dieser Beschluss kann daher rechtswirksam nur an die Amtspartei ergehen, weil aus den bereits genannten Gründen an die Verlassenschaft ohne eine (neuerliche) Bestellung eines Verlassenschaftskurators nicht zugestellt werden könnte und das BFG eine derartige Bestellung nicht als geboten erachtet.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da der Umstand, dass das Gericht die Veranlassung der Bestellung eines Verlassenschaftskurators als nicht erforderlich angesehen hat, nicht als Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, anzusehen ist.

Das Beschwerdeverfahren wird daher eingestellt.

Wien, am 5. August 2019