

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des FA vom 5. November 2003 betreffend Zurückweisung der Eingabe vom 10. Juni 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als der Antrag vom 10. Juni 2002 als unbegründet abgewiesen wird

Entscheidungsgründe

Nach der am 23. Februar 2000 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorbenen M.U. waren nach der gesetzlichen Erbfolge deren beiden Söhne (K.U. und F.U.) und ihre 3 Töchter (I.F., E.K. und Ka.U.) zu je 1/5 erbberechtigt.

Die Verlassenschaft umfasste insbesondere den Betrieb „E.P.“ sowie eine Liegenschaft in P..

Der notariellen Niederschrift vom 9. Juli 2001 und dem Beschluss des BG S. vom 12. Juli 2001 zufolge leistete K.U. eine Abgeltungszahlung in Höhe von je 1 Mio S an seine 4 Geschwister und diese erklärten, keine Erb- und Pflichtteilsansprüche geltend zu machen. Von K.U. wurde eine bedingte Erbserklärung abgegeben und diesem am 12. Juli 2001 der Nachlass eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 28. Februar 2002 bestellte das Finanzamt gemäß § 81 Abs. 2 BAO F.U. zum Vertreter für die „*Erbengemeinschaft nach M.U., verst. 23.2.2000, zuletzt wohnhaft gewesen.....*“. Mit gleichem Datum wurden die anderen Geschwister von der Vertreterbestellung verständigt.

Mit Schriftsatz vom 10. Juni 2002 beantragte die anwaltlich vertretene Ka.U. mit der Begründung, das Finanzamt gehe zu Unrecht von der Existenz einer Erbengemeinschaft aus, die Bestellung des F.U. zu widerrufen. Laut Einantwortungsurkunde des BG S. vom 12. Juli 2001 habe K.U. als Alleinerbe nach der Verstorbenen zum gesamten Nachlass eine bedingte Erbserklärung abgegeben und sei ihm

dementsprechend auch der gesamte Nachlass eingeantwortet sowie sein Alleineigentum im Grundbuch einverleibt worden. Dies sei nur deshalb möglich gewesen, weil sich die anderen Geschwister des ihnen zustehenden Erbrechtes entschlagen hätten. Gemäß § 805 ABGB stehe es demjenigen, der seine Rechte selbst verwalte, frei, die Erbschaft anzutreten oder auch auszuschlagen. Die dem Gericht oder Gerichtskommissär gegenüber abgegebene Erbsentschlagungserklärung sei unwiderruflich (SZ 22/30) und verhindere den Erbanfall (EFSIg. 43.444). Durch die von den Geschwistern des K.U. abgegebene Entschlagungserklärung sei tatsächlich nie ein Miterbenerwerb auf Grund gesetzlicher Erbfolge erfolgt, sondern sei einzige und alleine K.U. Erbe geworden. Damit sei aber keine Miterbungsgemeinschaft im Sinne der §§ 825ff. ABGB entstanden. Diese Tatsache ergebe sich auch daraus, dass der Alleinerbe K.U. ab dem Todestag das ererbte Unternehmen allein geführt, verwaltet und betrieben habe und auch das aus dem Unternehmen erzielte Einkommen allein bezogen habe. Dadurch dass die Geschwister des K.U. keine Erbserklärung abgegeben hätten, seien sie nicht Erben im Sinne des ABGB, geschweige im Sinne des EStG geworden.

Mit Bescheid vom 5. November 2003 wies das Finanzamt den Antrag der Ka.U. vom 10. Juni 2002 mit folgender Begründung als nicht zulässig zurück:

„Gegen einen gem. § 81 Abs. 2 BAO erlassenen Bescheid zur Bestellung eines gemeinsamen Vertreters ist, wenn ihn die Abgabenbehörde erster Instanz erlässt, die bestellte Person selbst, nicht jedoch die anderen Personen (Gesellschafter, Mitglieder) rechtsmittelbefugt. Die übrigen Personen (Gesellschafter, Mitglieder) sind von der Vertreterbestellung zu verständigen. Diese Verständigung ist kein Bescheid.“

Der Bescheid über die Bestellung des Herrn F.U. zum gemeinsamen Vertreter wurde ihm am 13.03.2002 zugestellt.

Ihr Antrag vom 10.06.2002 kann daher nur als Berufung gewertet werden und eine solche kann – abgesehen davon, dass sie verspätet eingelangt wäre – von Ihnen, wie oben erwähnt, nicht eingebracht werden.“

In der gegen den Zurückweisungsbescheid erhobenen Berufung wies Ka.U. (Bw.) darauf hin, gegen die ihr seinerzeit zugekommene Verständigung keine Berufung ergriffen zu haben, was sich schon aus der Bezeichnung ihrer Eingabe als „Antrag“ ergebe. Sie habe in ihrem Antrag jedoch darauf verwiesen, dass gemäß § 81 Abs. 3 BAO die Bestellung eines Vertreters zu widerrufen sei, wenn die Voraussetzungen weggefallen seien. Unter Hinweis auf ihre bisherigen Ausführungen, wonach keine Erbungsgemeinschaft entstanden sei, beantragte die Bw. den Zurückweisungsbescheid vom 5. November 2003 dahingehend abzuändern, dass ihrem Antrag auf Enthebung des K.U. (Anm.: gemeint offenbar F.U.) als Vertreter der „Erbengemeinschaft nach M.U.“ vollinhaltlich Folge gegeben werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung – wie etwa im Erkenntnis vom 26.5.1998, 93/14/0191 - die Ansicht, für den Fall, dass mehrere Personen zu Erben eines Betriebes

berufen sind, dieser Betrieb aber nur von einem Erben gegen Abfindung aus nachlassfremden Mitteln an die Miterben weitergeführt wird, die weichenden Erben in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den auf sie entfallenden Betriebsvermögensanteilen und der erhaltenen Abfindung einen Veräußerungsgewinn erzielen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27.1.1969, 249/68, vom 22.12.1976, 1688/74, und aus jüngerer Zeit vom 14.4.1993, 91/13/0239), weil bei dieser Konstellation der Erbe nach steuerrechtlicher Beurteilung mit dem Todestag des Erblassers und nicht erst mit der Erbserklärung oder der Einantwortung in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 13.3.1997, 96/15/0102).

M.U. verstarb ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung, sodass auf Grund der gesetzlichen Erbfolge ihre 5 Kinder zu je einem Fünftel als Erben berufen waren.

Das im Nachlass befindliche Einzelunternehmen wurde sohin von 5 Erben geerbt und traten diese bereits mit dem Todestag in die Rechtsstellung der Erblasserin ein. Entgegen der vom anwaltlichen Vertreter der Bw. offenbar vertretenen Rechtsansicht sind die Erbserklärung und die Einantwortung dabei, wie sich auch aus der vorzitierten Rechtsprechung ergibt, nicht von Bedeutung. Dies bedeutet im gegenständlichen Fall, dass mit dem Todestag der Erblasserin am 23. Februar 2000 eine aus den Erben bestehende Mitunternehmerschaft entstanden ist. Wenn nun die Erben im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens übereingekommen sind, dass nur ein Erbe, nämlich K.U., den Betrieb weiterführen wird und die weichenden Erben finanziell abgefunden werden, so hat diese Mitunternehmerschaft bis zu dem Zeitpunkt existiert, in dem vertragsgemäß die Übertragung der Gesellschaftsrechte an K.U. wirksam wurde. Dieser Vorgang kann zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des § 24 EStG in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den auf die Erben entfallenden Betriebsvermögensanteilen und den Abfindungsbeträgen führen, wobei allfällige Veräußerungsgewinne im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO zu ermitteln sind.

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass die aus den Erben bestehende Mitunternehmerschaft von 23. Februar 2000 bis zu der von den Erben im Juli 2001 (lt. Niederschrift über die Verlassenschaftsabhandlung) über die Leistung der Abfindungsbeträge getroffenen Vereinbarung bestanden hat.

§ 81 Abs. 1 BAO legt fest, dass abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen. Kommen zur Erfüllung dieser Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese nach § 81 Abs. 2 BAO hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber namhaft zu machen. Solange und soweit eine solche Namhaftmachung nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen.

Gemäß § 81 Abs. 3 BAO ist, sobald und soweit die Voraussetzungen für die Bestellung eines Vertreters durch die Abgabenbehörde nachträglich weggefallen sind, die Bestellung zu widerrufen.

In den Fällen des § 19 Abs. 2 sind gemäß § 81 Abs. 6 BAO die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt gemäß Abs. 7 le g. cit. der nach Abs. 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.

Die Regelungen des § 81 Abs.1 bis 8 BAO zielen darauf ab, dass für eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach Möglichkeit **eine** vertretungsbefugte Kontaktperson zur Abgabenbehörde vorhanden ist, ohne dass dadurch eine Beeinträchtigung der Rechte der an der Personengesellschaft (Personengemeinschaft) Beteiligten oder beteiligt Gewesenen erfolgt.

Im gegenständlichen Fall trifft dies auf die bis Juli 2001 steuerlich existente Mitunternehmerschaft zu, und zwar bis zur Bereinigung und Beendigung des Abgabenverfahrens.

Der Vorgangsweise des Finanzamtes, gemäß § 81 Abs. 2 BAO eine Person aus dem Kreis der Erben zum gemeinsamen Vertreter zu bestellen, kommt somit Berechtigung zu. Ob bzw. in welcher Höhe Veräußerungsgewinne anfallen, ist im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO bzw. in dem diesem vorangehenden Ermittlungsverfahren zu beurteilen.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist zwar insoweit zuzustimmen, dass gegen den gemäß § 81 Abs. 2 BAO ergangenen Bescheid nur die bestellte Person, nicht jedoch die anderen Gesellschafter (Mitglieder) rechtsmittelbefugt sind. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates kommt dem Schriftsatz vom 10. Juni 2002 jedoch weder seinem Wortlaut noch dem erkennbaren Ziel des Parteienschrittes nach die Qualifikation einer gegen die Verständigung über die Bestellung einer Person zum gemeinsamen Vertreter gerichteten Berufung zu. Das Begehr der Bw. richtet sich vielmehr unmissverständlich auf Enthebung des K.U. (Anm.: gemeint offenbar F.U.) als Vertreter der „Erbengemeinschaft nach M.U.“.

Stoll (BAO, Kommentar, S 801) führt in diesem Zusammenhang etwa aus:

„Die sich an die amtswegige Vertreterbestellung anschließenden Zustellungsakte sind nur unter der Voraussetzung wirksam, dass hievon eine Benachrichtigung aller Mitglieder der Personenvereinigung, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, erfolgt. Diese „Verständigung“ ist kein Bescheid. Über allfällige Einwendungen, Anträge auf anderweitige Vertreterbestellung wäre aber, wenn diesen nicht stattgegeben wird, bescheidmäßig abzusprechen. Der Rechtsschutz gegen eine den Gesellschaftern ungelegene amtswegige Vertreterbestellung besteht nicht nur in der Anfechtung der bescheidmäßigen Bestellung durch den Bescheidadressaten (durch den amtswegig bestellten Vertreter), sondern auch schon darin, dass die Gesellschafter oder Mitglieder selbst einen Vertreter namhaft machen (Absatz 3).“

Auf das gegenständlichen Verfahren bezogen bedeutet dies, dass über den gegenständlichen Antrag inhaltlich abzusprechen ist.

Festgehalten wird, dass die Voraussetzungen für einen Widerruf bzw. eine Enthebung des F.U. als gemeinsamen Vertreter nicht vorliegen. Vielmehr erfordert das hinsichtlich der Veräußerungsgewinnbesteuerung gemäß § 188 BAO durchzuführende Ermittlungs- und Feststellungsverfahren ein Vorgehen nach § 81 Abs. 2 BAO.

Da - wie auch bereits vorstehend ausgeführt - der Vorgangsweise des Finanzamtes, eine Person aus dem Kreis der weichenden Erben zum gemeinsamen Vertreter zu bestellen, Berechtigung zukommt und die Bw. keine Einwände gegen die Person des F.U. vorgebracht hat bzw. ihr Begehren auch nicht auf eine anderweitige Vertreterbestellung gerichtet war, wäre der Antrag der Bw. vom 10. Juni 2002 vom Finanzamt nicht zurück-, sondern als unbegründet abzuweisen gewesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Ansicht an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Der Spruch des angefochtenen Bescheides war daher dahingehend abzuändern, dass der Antrag vom 10. Juni 2002 nicht zurück-, sondern als unbegründet abgewiesen wird.

In der gemäß § 81 Abs. 2 BAO durch das Finanzamt erfolgten Vertreterbestellung konnte sohin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, sodass die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 26. Juli 2005