



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Strasser, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für September 2000 und Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend Umsatzsteuer für September 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der am 27. Juli 1999 verstorbene Herbert K. sen. hat bis zu seinem Tod als Einzelunternehmer ein Transportunternehmen, steuerlich erfasst beim FA Amstetten unter St.Nr. 310/XXXX, betrieben.

Dem Bw., der Sohn des verstorbenen Herbert K. sen. ist und wie dieser mit Vornamen Herbert heißt, wurde nach seiner bedingt abgegebenen Erbserklärung mit Beschluss des Bezirksgerichtes Haag die Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft überlassen (Bl. 18/2001 E-Akt St.Nr. 641/XXXX).

Der Bw. teilte diesen Umstand am 12. Oktober 1999 dem Finanzamt mit und reichte in der Folge unter vorerwähnter St.Nr. 641/XXXX Umsatzsteuervoranmeldungen als "Verlassenschaft nach Herbert K. sen." ein.

Eine im Juni 2001 durchgeführte Umsatzsteuer – Sonderprüfung mündete in der Feststellung (Tz.1 der Niederschrift über das Ergebnis der Umsatzsteuer – Sonderprüfung), die Unternehmereigenschaft des Herbert K. sen. habe mit dessen Tod geendet, weshalb die danach getätigten Umsätze dem Bw. zuzurechnen seien. Für den Zeitraum September 2000, für den keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben bzw. keine Umsatzsteuer entrichtet worden war, setzte das FA dieser Feststellung folgend dem Bw. gegenüber die Umsatzsteuer mit Bescheid fest. Außerdem wurde ein Verspätungszuschlag wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldung vorgeschrieben.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wendet der Bw. ein, er habe das Unternehmen seines verstorbenen Vaters nicht im eigenen Namen fortgeführt, sondern sei lediglich im Rahmen der ihm überlassenen Besorgung und Verwaltung des Nachlasses tätig geworden. Für Verbindlichkeiten, die im Zuge dieser Fortführung entstanden seien, hafte er daher nicht persönlich, sondern die Verlassenschaft nach seinem verstorbenen Vater.

In seiner Stellungnahme zur Berufung (Bl. 29/2001 E-Akt St.Nr. 641/XXXX) führt der Prüfer aus, durch die Abgabe der bedingten Erbserklärung habe der Bw. eindeutig die Absicht gezeigt, den väterlichen Betrieb zu übernehmen und habe eine eigene unternehmerische Tätigkeit begonnen. Das Unternehmen sei in der Art und Weise geführt worden, dass trotz bedingter Erbserklärung die Absicht einer Zerschlagung des Unternehmens eindeutig nicht erkennbar gewesen sei. Das ab Juni 2000 geänderte Firmenkonto habe nicht auf Verlassenschaft nach Herbert K. gelautet. Sowohl Eingangs- als auch Ausgangsrechnungen würden den Namen Herbert K. aufweisen, teilweise mit dem Zusatz jun. Nach dem Tod seines Vaters seien 3 Fahrzeuge auf den Bw. angemeldet gewesen. Der Bw. verfüge über die Konzession für die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit vier Kraftfahrzeugen im Fernverkehr.

In der zur Stellungnahme des Prüfers abgegebenen Gegenäußerung (Bl. 32/2001 E-Akt St.Nr. 641/XXXX) wendet der Bw. im wesentlichen ein, er habe dadurch, dass er eine bedingte

Erbserklärung abgegeben und die Überlassung der Besorgung und Verwaltung des Nachlasses beantragt habe, eindeutig zum Ausdruck gebracht, nur das Unternehmen seines Vaters fortführen und keinesfalls in eigenen Namen unternehmerisch tätig werden zu wollen. Die von ihm ausgestellten Rechnungen seien nicht mit Herbert K. jun. bezeichnet worden, auf die Form der Eingangsrechnungen habe er keinen Einfluss gehabt. Er habe auch kein eigenes Briefpapier angefertigt, sondern das Briefpapier seines Vaters verwendet. Die Konzession zur Güterbeförderung habe er schon zu einem Zeitpunkt besessen, als sein Vater noch lebte.

Das FA wies die Berufung mit der Begründung ab, für die persönliche Zurechnung der Leistung sei lt. VwGH das Außenverhältnis maßgebend. Leistender sei, wer im Außenverhältnis zur Leistung verpflichtet ist. In seiner Gegenäußerung habe der Bw. selbst bestätigt, dass auf den Ausgangsrechnungen "Herbert K." und nicht etwa "Verlassenschaft nach..." oder "Verlassenschaftsfortbetrieb" ausgewiesen wurde. Nach dem äußeren Erscheinungsbild seien daher die Leistungen dem Bw. als Leistungsverpflichtetem zuzurechnen.

Aus dem Inhalt der vorgelegten Akten wird folgendes festgestellt:

Mit Schreiben vom 22. Oktober 1999, 3. November 1999 und 13. Jänner 2000 (Bl. 6 – 9/1999 E-Akt St.Nr. 310/XXXX) sind Verständigungen der Bezirkshauptmannschaft Amstetten über die Fortführung konzessionierter Gewerbe des verstorbenen Herbert K. sen. (Mietwagengewerbe mit PKW bis zu sechs Sitzplätzen, Taxi-Gewerbe, Güterfernverkehr beschränkt auf die Verwendung von fünf bzw. drei LKW) durch die Verlassenschaft ergangen.

Zwei weitere, am 21. und 24. März 2000 ergangene Verständigungen (Bl. 10 u. 11/1999 E-Akt St.Nr. 310/XXXX) der Bezirkshauptmannschaft Amstetten betreffen die dem Bw. für die Dauer des Verlassenschaftsfortbetriebes erteilte Genehmigung als gewerberechtlicher Geschäftsführer für die Verlassenschaft nach Herbert K. sen.

Am 15. November 2000 wurde über die Verlassenschaft nach Herbert K. sen. der Konkurs eröffnet (Bl. 60/2000 E-Akt St.Nr. 310/XXXX). Die der Verlassenschaft nach Herbert K. sen. erteilten Konzessionen wurden zurückgelegt bzw. wegen der Konkurseröffnung entzogen (Bl. 62-64/2000 E-Akt St.Nr. 310/XXXX und Bl. 19/2001 E-Akt St.Nr. 641/XXXX).

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2003 (Bl. 57/2002 E-Akt St.Nr. 641/XXXX) teilte der Masseverwalter dem FA mit, er habe Forderungen der Verlassenschaft nach Herbert K. sen. gegen die T. GmbH gerichtlich geltend gemacht. Aus dem diesbezüglichen Gerichtsurteil lassen sich folgende für die Streitfrage interessierende Sachverhaltsvorbringen entnehmen:

- Seite 4, 5. Absatz des Urteils:
Vorbringen des Klägers, "..... der Klagsforderung würden Transportaufträge der Beklagten an die Verlassenschaft nach Herbert K. zugrundeliegen."
- Seite 5, 4. Absatz des Urteils:
Verjährungseinrede der Beklagten mit dem Hinweis "Alle Transporte, hinsichtlich derer nunmehr Nachforderungen geltend gemacht würden, seien im Laufe des Jahres 2000 durchgeführt worden".
- Seite 7, 3. Absatz des Urteils:
Es sind Meinungsverschiedenheiten entstanden "Über die Abrechnung von Kilometerleistungen durch die beklagte Partei hinsichtlich von Frachten, die der verstorbene Herbert K. bzw. dessen Verlassenschaft jeweils im Auftrag der beklagten Partei durchgeführt hatte".

Mit e-mail vom 18. Juni 2003 bestätigte der Masseverwalter, dass im Verzeichnis der nach Konkurseröffnung angemeldeten Forderungen auch solche enthalten sind, bei denen die zugrundeliegenden Leistungen nach dem Tod des Herbert K. sen. erbracht worden sind.

Aus der Insolvenzdatei des BM für Justiz wird folgendes festgestellt:

Der am 15. November 2000 eröffnete Konkurs weist als Schuldner die "Verlassenschaft nach Herbert K., ...vertreten durch den erbserklärten Erben Herbert K." aus.

Mit Beschluss vom 22. Dezember 2000 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet. Mit Beschluss vom 2. Juni 2003 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, ob die nach dem Tod des Einzelunternehmers Herbert K. sen. ausgeführten Umsätze dem Bw. oder der Verlassenschaft nach Herbert K. sen. zuzurechnen sind.

Der Tod des Unternehmers beendet dessen Unternehmereigenschaft. Da die Unternehmereigenschaft als solche nicht vererblich ist, kann der Erbe nur aufgrund eigener unternehmerischer Tätigkeit Unternehmer werden (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 2, Tz. 148, 149).

Es ist gängige Verwaltungspraxis, dem Erben, so er das erblasserische Unternehmen fortführt und dadurch eine eigene unternehmerische Tätigkeit entfaltet, die Umsätze ab dem Todestag zuzurechnen. Auch die während des Verlassenschaftsverfahrens bis zur Einantwortung

getätigten Umsätze werden daher beim Erben erfasst, die Existenz des ruhenden Nachlasses also steuerlich ignoriert.

Diese dem Gedanken der Kontinuität entsprechende Position kann aber zweifellos nur dann angewendet werden, wenn es überhaupt einen das erblasserische Unternehmen fortführenden Erben gibt. Unterbleibt nämlich aus irgendwelchen Gründen die Einantwortung, so wird der Nachlass als eigenes Steuersubjekt angesehen werden können, bei dem die Nachlassumsätze zu erfassen sind (Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 2 Anm. 139). Wird etwa im Falle eines Verlassenschaftskonkurses die Erbschaft nicht eingewantwortet, so wird die ruhende Verlassenschaft hinsichtlich des Unternehmens bis zu ihrer Vollbeendigung Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (Warnold, ÖStZ 1999, 542).

Der über das Vermögen der Verlassenschaft nach Herbert K. sen. eröffnete Konkurs wurde am 2. Juni 2003 nach Schlussverteilung aufgehoben. Da die Konkursmasse verteilt ist und überdies bereits mit Beschluss vom 22. Dezember 2000 die Schließung des Unternehmens angeordnet wurde, kann eine Einantwortung hinsichtlich des Unternehmens des verstorbenen Herbert K. sen. nicht mehr stattfinden. Eine Fortführung des erblasserischen Unternehmens durch den Bw. ist nicht mehr möglich.

Eine der o.g. Verwaltungspraxis entsprechende unmittelbare Zurechnung der nach dem Tode des Herbert K. sen. mit dem Nachlassvermögen getätigten Umsätze an einen das Unternehmen fortführenden Erben ist daher ausgeschlossen.

Der Erbe, dem die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses überlassen wurde, vertritt den Nachlass bei allen Rechtsgeschäften (Rummel, Kommentar zum ABGB, § 810, Rz. 11). Er erwirbt noch kein Recht am Vermögen des Nachlasses, sondern wird nur dessen Verwalter und Vertreter. Er steht dem Nachlassvermögen weiterhin wie fremdem Vermögen gegenüber. Die im Rahmen seiner Verwaltungs- und Vertretungstätigkeit geschlossenen Geschäfte können nur solche auf Rechnung und im Interesse des von ihm Vertretenen, also des ruhenden Nachlasses, sein (vgl. Taucher, Erbschaften, Umsatzsteuer – Verkehrsteuern, 31).

Zurechnungsträger für die Umsätze, die der Bw. in seiner Eigenschaft als Verwalter des Nachlasses getätigt hat, ist sohin jedenfalls der ruhende Nachlass.

Eine Zurechnung der Nachlassumsätze (auch) an den Bw. wäre nur dann denkbar, wenn er im eigenen Namen gehandelt, den Vertragspartnern gegenüber also nicht zu erkennen gegeben hätte, dass er für einen anderen, nämlich die Verlassenschaft, handelt, was im übrigen dazu geführt hätte, dass zwei Umsatzgeschäfte vorgelegen hätten, nämlich einerseits zwischen

dem Bw. und "seinem" Vertragspartner, andererseits aber auch zwischen dem Bw. und dem von ihm "vertretenen" ruhenden Nachlass (vgl. Taucher, a.a.O.).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (VwGH 15.1.1990, 87/15/0157).

Dass der Bw. Leistungen im eigenen Namen erbracht hat, kann aus dem vorliegenden Sachverhalt aber nicht geschlossen werden und würde auch nicht den Vorkommnissen im Laufe des Verlassenschaftsverfahrens entsprechen.

Wenn das FA auf das äußere Erscheinungsbild verweist, so ist zu bemerken, dass dieses äußere Erscheinungsbild gerade gegen die Annahme, der Bw. habe sich im eigenen Namen zur Leistungserbringung verpflichtet, spricht.

Das äußere Erscheinungsbild wird vorliegendenfalls dadurch geprägt, dass der Bw. aufgrund der ihm vom Gericht zugebilligten Besorgung und Verwaltung des Nachlasses diesem gegenüber bloß Vertreterfunktion hatte, die Bezirkshauptmannschaft die Konzessionen für die vom verstorbenen Herbert K. sen. ausgeübten Gewerbe der Verlassenschaft zuerkannt bzw. den Fortbetrieb dieser Gewerbe durch die Verlassenschaft ausdrücklich zur Kenntnis genommen hat und der Bw. selbst für die Dauer des Verlassenschaftsverfahrens zum gewerberechtlichen Geschäftsführer bestellt wurde. Auch wurden die der Verlassenschaft erteilten Konzessionen nach der Konkurseröffnung zurückgelegt bzw. entzogen.

Mit der Konkurseröffnung ist die Verwaltung des Nachlasses auf den Masseverwalter übergegangen, das Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft hat geendet. Der Bw. ist eine Beschäftigung bei einer Spedition eingegangen.

Es ist nicht schlüssig nachvollziehbar, dass der Bw. diesem äußeren Erscheinungsbild und der daraus erkennbaren Absicht widersprechend mit dem ihm bloß zur Verwaltung überlassenen Vermögen im eigenen Namen Umsätze ausgeführt haben soll. Es wurden auch keine konkreten Feststellungen getroffen, wonach sich der Bw. bestimmten Geschäftspartnern gegenüber im eigenen Namen zur Leistungserbringung verpflichtet hätte.

Der Umstand, dass nach der Konkurseröffnung sämtliche Gläubiger ihre Forderungen – die zugrundeliegenden Leistungen wurden, wie der Masseverwalter bestätigt hat, auch nach dem Tod des Herbert K. sen. ausgeführt - nur gegenüber der Verlassenschaft (und nicht gegenüber dem Bw.) geltend gemacht haben, beweist vielmehr, dass den Geschäftspartnern sehr wohl bekannt war, mit wem sie Verträge abgeschlossen haben, nämlich mit der Verlassenschaft und nicht mit dem die Verlassenschaft bloß verwaltenden Bw.

Auch das im Zusammenhang mit der gerichtlichen Geltendmachung von Forderungen der Verlassenschaft gegen die T. GmbH ergangene Gerichtsurteil beweist, dass der Bw. nicht im eigenen Namen tätig geworden ist. Sowohl dem Vorbringen des Klägers als auch jenem der Beklagten ist zu entnehmen, dass seitens der Beklagten nach dem Tod des Herbert K. sen. Transportaufträge an die Verlassenschaft erteilt wurden. Auch der T. GmbH war also bekannt, wer ihr Vertragspartner ist und wer sich ihr gegenüber zur Erbringung von Transportleistungen verpflichtet hat, nämlich wiederum die Verlassenschaft und nicht der Bw. Hätte der Bw. die Transportverträge mit der T. GmbH im eigenen Namen abgeschlossen, so wäre nicht die Verlassenschaft, vertreten durch den Masseverwalter, sondern nur der Bw. klagslegitimiert gewesen.

Die vom FA ins Treffen geführten Umstände vermögen angesichts dieses Ergebnisses die Annahme einer eigenunternehmerischen Tätigkeit des Bw. nicht zu stützen.

Dass der Bw. selbst über eine Konzession für die gewerbsmäßige Güterbeförderung verfügte, lässt insbesondere im Hinblick darauf, dass der Bw. diese Konzession bereits zu Lebzeiten seines Vaters innehatte und die Verlassenschaft, deren gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bw. war, eigene Konzessionen hatte, die ja andere und weitergehende (z.B. auch das Taxigewerbe umfassende) waren als jene des Bw., nicht auf eine eigenunternehmerische Tätigkeit des Bw. schließen. Wäre der Bw. aufgrund der ihm erteilten Konzession tatsächlich eigenunternehmerisch tätig geworden, so hätte er diese Tätigkeit nach Eröffnung des Konkurses über die Verlassenschaft fortsetzen können. Der Konkurs hätte ja nicht sein Unternehmen bzw. Gewerbe betroffen, sondern die Verlassenschaft.

Die Anmeldung von Fahrzeugen auf den Bw. ist durchaus mit seiner Tätigkeit als Verwalter des Nachlasses in Einklang zu bringen und ist daher auch kein Anhaltspunkt für ein Tätigwerden im eigenen Namen.

Was die Ausgangsrechnungen – diese enthalten im Briefkopf die Bezeichnung "Herbert K. Int. Transporte – Taxi" - betrifft, so mag die Identität der Vornamen des Verstorbenen und des Bw. zwar zu Irrtümern verleiten, sagt aber letztlich auch nichts darüber aus, ob der Bw. den Geschäftspartnern gegenüber im eigenen oder im fremden Namen aufgetreten ist. Im übrigen hat der Bw. nach seinem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen die Rechnungen auf den Briefformularen seines verstorbenen Vaters geschrieben, was, da das Unternehmen des Verstorbenen offensichtlich unter dieser Bezeichnung bekannt war, ebenfalls das Vorbringen des Bw. bestätigt, nur das Unternehmen seines Vaters fortgeführt zu haben und nicht im eigenen Namen unternehmerisch tätig gewesen zu sein. Jedenfalls war die Identität der Vornamen bzw. der Umstand, dass auf den Eingangs- und Ausgangsrechnungen der Name

Herbert K. aufscheint, für die Geschäftspartner kein Hindernis, die Verlassenschaft als diejenige zu erkennen, mit der sie Verträge abgeschlossen haben, wie die obigen Ausführungen zur Forderungsanmeldung im Konkurs und zur Klage gegen die T. GmbH belegen.

Angesichts der aufgezeigten Umstände kommt auch der Bezeichnung des Firmenkontos für die Frage, ob der Bw. Leistungen im eigenen Namen oder im Namen der Verlassenschaft erbracht hat, keine Bedeutung zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. Juni 2003