

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Verlassenschaft nach Bf. über die Beschwerde vom 26.06.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27.05.2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2007 beschlossen:

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Aufgrund einer bei der O-GmbH (FN-xxxx, gegründet im Jahr 2002, abweichendes Wirtschaftsjahr zum Bilanzstichtag 31.3.) durchgeführten Außenprüfung betreffend den Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 sowie einer den Zeitraum 4/2005 bis 3/2007 durchgeführten Nachschau stellte sich heraus, dass von der Bf-OEG (FN-yyyy; unbeschränkt haftende Gesellschafter A, B und Bf.) in den Jahren 2002 bis 2004 und vom Bf. in den Jahren 2006 und 2007 Honorarnoten mit Ausweis von Umsatzsteuer für die Erbringung von Vermittlungsleistungen im Orthopädiebereich (vor allem: Anwerben von Kunden für orthopädische Schuhe) erbracht wurden. Die in den Rechnungen angeführten UID-Nummern waren ungültig; die Firmenbezeichnung der Bf-OEG als „Betriebsberatung-OEG“ war fehlerhaft. Die O-GmbH setzte die in den Honorarnoten ausgewiesenen Entgelte als betrieblichen Aufwand ab und machte die entsprechenden Vorsteuern geltend.

Im Zuge der Prüfungshandlungen stellte sich heraus, dass der Bf. ohne schriftlichen Vertrag ab 2002 bis 2005 und dann wieder ab 2006 bis 2007 als Handelsvertreter für die O-GmbH tätig war, wobei die Honorarnoten für die vom Bf. erbrachten Leistungen in den Jahren 2002 bis 2004 von der „Betriebsberatung-OEG“ und erst ab 2006 vom Bf. selbst ausgestellt wurden.

Die Entgelte wurden von der O-GmbH teilweise durch Überweisung auf das auf die Gattin des Bf., B, lautende Bankkonto, teilweise durch Barzahlung entrichtet.

Im Verlauf des Prüfungsverfahrens ergab sich aufgrund von Einvernahmen des Bf. und des Geschäftsführers der O-GmbH, G.O., als zwischen den Vertragspartnern strittig, in welcher Höhe Entgelte an den Bf. tatsächlich entrichtet wurden. Der Bf. machte zudem geltend, er sei nicht als selbständiger Handelsvertreter, sondern in einem Dienstverhältnis zur O-GmbH gestanden.

Bei der O-GmbH wurde von der Außenprüfung das Vertragsverhältnis des Bf. als das eines selbständigen Handelsvertreters mit Abzugsfähigkeit der entsprechenden Vorsteuern beurteilt, allerdings wurde ausgehend von der Annahme, dass Honorarnoten mit überhöhten Entgelten gestellt wurden, die geltend gemachten Aufwendungen und Vorsteuern der Höhe nach gekürzt.

Die von der O-GmbH erhobene Beschwerde gegen die aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung erlassenen Bescheide wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 12.9.2014, RV/7101189/2009 in der Frage der Höhe der abzugsfähigen Entgelte stattgebend erledigt. Das Bundesfinanzgericht kam in Würdigung des Sachverhaltes auf S. 14 des Erkenntnisses entgegen der Feststellungen der Außenprüfung zum Ergebnis, dass die O-GmbH „die in den Büchern ausgewiesenen und vom Empfänger quittierten Honorarzahlen in der ausgewiesenen Höhe getätigt hat.“

Die strittigen Einnahmen wurden weder von der Bf-OEG (bei dieser wurde die Gewerbeberechtigung „Gastgewerbe“ im Jahr 1997 ruhend gestellt, die Steuernummer wurde daher im Jahr 1998 gelöscht) noch vom Bf. steuerlich erklärt.

Der Bf. erstattete mit Schriftsatz vom 18.12.2007 für die Zeiträume 2002 bis 2004 Selbstanzeige betreffend die ihm zuzurechnenden, von der „Betriebsberatung-OEG“ an die O-GmbH ausgestellten Honorarnoten.

Die Bf-OEG wurde vom Finanzamt steuerlich wieder erfasst und es wurde eine die Zeiträume 2002 bis 2004 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Die in den entsprechend der Außenprüfung erlassenen Feststellungsbescheiden 2002 bis 2004 festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden dem Bf. zugerechnet und bei ihm mit Bescheiden vom 11.4.2008 der Einkommensteuer unterzogen.

In der Folge wurde auch beim Bf. eine die Jahre 2005 bis 2007 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Dabei kam zutage, dass der Bf. in den Jahren 2005 und 2006 Honorarnoten mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer auch an die C-GmbH (FN-zzzz, Firmenwortlaut ab 31.12.2006: D-GmbH) ausgestellt hatte, ohne sie zu versteuern, sodass gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung eingeleitet wurde.

Die Tätigkeit des Bf. wurde von der Betriebsprüfung als die eines selbständigen Handelsvertreters beurteilt, sodass die Entgelte Einkünfte aus Gewerbebetrieb und umsatzsteuerpflichtige Umsätze darstellen. Die Höhe der zu versteuernden Einkünfte wurde entsprechend den Feststellungen bei der O-GmbH angesetzt.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Außenprüfung entsprechende Bescheide vom 27.05.2008 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2007. Über die daraus resultierende Abgabennachforderung von € 35.156,54 wurde antragsgemäß die Aussetzung der Einhebung verfügt. Der vollstreckbare Rückstand beträgt € 21.100,48 und würde sich bei abweisender Entscheidung um den Betrag der bisher nicht bezahlten Abgabennachforderung von € 35.156,54 erhöhen.

In der gegenständlichen Beschwerde vom 26.5.2008 machte der Bf. das Vorliegen von Dienstverhältnissen zur O-GmbH und zur C-GmbH geltend, sodass die - der Höhe nach unbestrittenen - Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren und die daraus resultierende Lohnsteuer dem Dienstgeber vorzuschreiben seien. Die Umsatzsteuer sei mit Null festzusetzen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Der steuerliche Vertreter des Bf. legte am 1.12.2008 die Vollmacht zurück.

Die Bf-OEG wurde am 13.4.2016 im Firmenbuch gelöscht. Im Antrag auf Löschung vom 6.4.2016 führten A, Bf. und B Bf. als Gesellschafter begründend aus, dass der Gaststättenbetrieb bereits 1994 eingestellt worden sei.

Der Bf. verstarb am tt.mm.2018. Im Beschluss des BG Liesing XY vom 25.10.2018 wurde festgestellt, dass die erblichen Töchter sich ihres gesetzlichen Erbrechtes entschlagen haben und dass die Verlassenschaft mit € 132.160,62 überschuldet war (Aktiva € 719,31, Passiva € 132.879,93). Es wurden daher die Aktiven der überschuldeten Verlassenschaft antragsgemäß der erblichen Witwe B Bf. gegen Bezahlung von Passiva iHv. € 3.595,30 (Notar, Sterbeurkunden, Begräbniskosten, Nebenspesen) gemäß § 154 ff AußStrG an Zahlungsstatt überlassen.

Der Sachverhalt ist wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 272 Abs. 4 BAO idF des AbgÄG 2016, BGBl. I 117/2016 lautet:

Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden. Diesem obliegen auch zunächst die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs. 2) und von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 sowie Zurückweisungen (§ 260), Zurücknahmeerklärungen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1), Gegenstandsloserklärungen (§ 256 Abs. 3, § 261), Verfügungen der Aussetzung der Entscheidung (§ 271 Abs. 1) und Beschlüsse gemäß § 300 Abs. 1 lit. b.

Diese Gesetzesänderung ist gemäß § 323 Abs. 51 BAO am 1. Jänner 2017 in Kraft getreten und wurde in der Regierungsvorlage (Nr. 1352 der Beilagen/XXV. Gesetzgebungsperiode des Nationalrates) wie folgt erläutert: *Die Erweiterung der*

Fälle, in denen dem Berichterstatter die Befugnis zur Erlassung von verfahrensleitenden bzw. verfahrensbeendenden Beschlüssen zukommt, soll aus verfahrensökonomischen Gründen erfolgen.

Die am 1. Jänner 2017 in Kraft getretene Novellierung des § 272 Abs. 4 BAO zielt somit insbesondere auf die Übertragung der Zuständigkeit zur Erlassung von verfahrensbeendenden Formal-Beschlüssen auf den Berichterstatter aus verfahrensökonomischen Gründen ab (vgl. BFG vom 16.02.2017, RS/7100122/2015).

Im Beschwerdefall war daher der verfahrensbeendende Beschluss ungeachtet des entsprechenden Antrages ohne Befassung des Senates zu erlassen. Da keine inhaltliche Entscheidung in der Sache erfolgt, ist auch von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abzusehen (§ 274 Abs. 5 iVm Abs. 3 BAO).

Der ruhende Nachlass ist eine juristische Person und als solche bis zum Zeitpunkt der Einantwortung Subjekt der durch den Tod nicht untergegangenen Rechte und Pflichten des Verstorbenen. Erst durch Einantwortung tritt Gesamtrechtsnachfolge der Erben ein (vgl. BFG vom 16.11.2017, RV/7100405/2014 unter Verweis auf Obermaier, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008/15).

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. Ein Fall von Gesamtrechtsnachfolge im zivilrechtlichen Sinn ist die Erbfolge nach §§ 547 und 797 ABGB. Wird jedoch die Verlassenschaft armutshalber abgetan (§ 153 AußStrG) oder das Nachlassvermögen an Zahlungs statt überlassen (§ 154 AußStrG), erfolgt keine Einantwortung und es kommt zu keiner Gesamtrechtsnachfolge.

Da im Beschwerdefall mangels Erbantritt der gesetzlichen Erben keine Gesamtrechtsnachfolge eintrat, ist niemand befugt, das Beschwerdeverfahren fortzuführen. Es bestünde allerdings die Möglichkeit, einen Verlassenschaftskurator gemäß § 173 AußStrG für den ruhenden Nachlass zu bestellen. Da diese Maßnahme aber mit Kosten verbunden ist, wäre sie nur dann erforderlich und sinnvoll, wenn die Beschwerde Aussicht auf Erfolg hätte, wobei dann eine ebenfalls mit Kosten verbundene Nachtragsverhandlung durchgeführt werden müsste.

In Anbetracht der Höhe der gerichtlich festgestellten Überschuldung des Nachlasses im Betrag von € 132.160,62 würde bei stattgebender Entscheidung und gänzlichem Wegfall der strittigen Abgabennachforderungen von € 35.156,54 eine Überschuldung des Nachlasses bestehen bleiben, sodass bei Stattgabe der Beschwerde keine Nachtragsverhandlung durchzuführen wäre.

Zudem wurden auf Grund der vorgenommenen Aussetzung der Einhebung die beschwerdegegenständlichen Abgabennachforderungen bisher nicht entrichtet, sodass sich bei stattgebender Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes gar kein Aktivvermögen

in Form eines abgabenrechtlichen Rückzahlungsanspruches des Bf. ergeben würde (vgl. zB. BFG vom 16.7.2018, RV/7100411/2009).

Für den Fall einer Entscheidung in der Sache wäre zunächst zu berücksichtigen, dass die Gesellschafter in ihrem Antrag vom 6.4.2016 auf Löschung der Bf-OEG selber anführten, dass der (Gaststätten)betrieb bereits im Jahr 1994 eingestellt wurde. Demnach wäre davon auszugehen, dass nach 1994 auch keine sonstigen unternehmerischen Tätigkeiten der Bf-OEG vorlagen, sodass die im Beschwerdezeitraum 2005 bis 2007 ausgestellten Rechnungen dieser OEG und die entsprechenden Umsätze und Einnahmen jedenfalls dem Bf. zuzuordnen wären.

Entsprechend den Ausführungen des schlüssig begründeten Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 12.09.2014, RV/7101189/2009 im Beschwerdeverfahren der O-GmbH müssten allerdings auch beim Bf. die Beträge laut Honorarnoten ungekürzt erfasst werden, sodass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und steuerpflichtigen Umsätze des Bf. entsprechend zu erhöhen wären.

Angesichts des Umstandes, dass die Verlassenschaft, welche der Witwe des Bf. an Zahlungs statt überlassen wurde, bereits mit € 132.160,62 überschuldet war, wäre jedoch weder die strittige Abgabenschuld, geschweige denn ein sich aus einer Verböserung ergebender Mehrbetrag an Abgaben einbringlich.

Da somit die Bestellung eines Verlassenschaftskurators vermeidbare Kosten und hohen Verwaltungsaufwand verursachen würde, wird von einem Antrag auf Bestellung mangels Erforderlichkeit Abstand genommen. Das Beschwerdeverfahren ist daher einzustellen.

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

Zulässigkeit 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 Bundesfinanzgericht die Veranlassung der Bestellung eines Verlassenschaftskurators als nicht erforderlich angesehen hat, nicht als Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, anzusehen ist.

Wien, am 28. Jänner 2019