



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 4

GZ. RV/3466-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x als Antragstellerin für die Verlassenschaft nach o, y, vertreten durch PKF Österreicher-Staribacher WP GesmbH&CoKG, 1010 Wien, Hegelgasse 8, vom 4. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 6. Juli 2009 betreffend Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Verlassenschaft nach o hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., x brachte mit Eingabe vom 10. März 2009 Anträge auf Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2004 bis 2007 für ihre am 15. Oktober 2007 verstorbene Mutter o ein.

Die Erklärungen zu den jeweiligen Arbeitnehmerveranlagungen wurden von der Bw. jeweils am 4. März 2009 unterzeichnet.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 17. April 2009 wurde die Bw. vom Finanzamt Wien 1/23 aufgefordert, sämtliche Belege der beantragten Krankheitskosten nachzubringen und die Verlassenschaftsabhandlung bzw. den Einantwortungsbeschluss vorzulegen.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2009 übersendete die Bw. Belege im Zusammenhang mit den beantragten Arbeitnehmerveranlagungen. Gleichzeitig wurde eine Zessionsurkunde der Mutter an die Bw. vom 13. Mai 2007 vorgelegt.

Aus dem mit ‚Abtretung gemäß § 1392 ABGB‘ betitelten Schriftsatz geht u.a. hervor, dass o in Abgeltung ihrer getätigten und künftigen Leistungen ihrer Tochter zur Wahrung ihres Rechtsanspruches die ihr zustehenden Forderungen an das Finanzamt aufgrund

Lohnsteuerausgleiche ab dem Jahr 2003 abtritt.

Die Bw. verweist im Schreiben darauf, dass es sich bei diesen Forderungen um ihr zustehende Ansprüche handelt und die Verlassenschaft dabei nicht involviert sei.

Mit e-mail vom 2. Juni 2009 brachte die Bw. dem Finanzamt einen Artikel aus der Kronenzeitung vom I zur Kenntnis, der ein Gerichtsurteil (die Mutter der Bw. betreffend) kommentiert aus dem sich u.a. ergibt, dass die Bw. bis zu € 20.000,00 Verfahrenskosten zu zahlen hätte.

Mit e-mail vom 3. Juni 2009 wiederholte die Bw. ihre Rechtsansicht und ersucht die Behörde, die Begründung der Nichtanerkennung ihrer Forderung darzulegen.

Aus dem vorliegenden Aktenmaterial geht weiters hervor, dass die Bw. am 10. Juni 2009 telefonisch kontaktiert wurde. Dabei sei ihr dargelegt worden, dass Abgabenansprüche nicht zediert werden könnten, sofern sie noch nicht bescheidmäßig festgesetzt worden seien. Eine Auszahlung an die Bw. sei nur mit Zustimmung des Verlassenschaftsgerichtes möglich, wobei von diesem zu klären sei, ob die Abtretung unter Umständen unzulässig erfolgt sei (Gefahr der Gläubigerschädigung bei Abtretung von Ansprüchen innerhalb von 2 Jahren).

Einem Schreiben des Bezirksgerichtes Innere Stadt vom 15. Juni 2009 ist zu entnehmen, dass für den Nachlass von o bis dato keine Erbantrittserklärung abgegeben wurde. Der Antrag der Bw. sie zum Kurator zu bestellen sei abgewiesen und der dagegen erhobene Rekurs dem Landesgericht für Zivilsachen vorgelegt worden. Auch der Antrag auf Vertretungsbefugnis nach § 810 ABGB der Bw. könne sich nur auf Erben beziehen, die bereits eine Erbsantrittserklärung abgegeben hätten, was auf die Bw. nicht zutreffe. Das Verlassenschaftsverfahren sei mit 23. Dezember 2008 unterbrochen worden, da der Ausgang weiterer Verfahren die die Verlassenschaft betreffen würden, abgewartet werden müsste.

Der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2004 bis 2007 wurde mit jeweils gleichlautenden Bescheiden vom 6. Juli 2009 (für die einzelnen Jahre) zurückgewiesen.

Das Finanzamt führte in der Begründung aus, dass für bereits verstorbene Personen nur der oder die Erben oder Personen die hiezu vom Verlassenschaftsgericht ermächtigt worden seien Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung stellen zu können. Laut Auskunft des Bezirksgerichtes sei keine Erbsantrittserklärung abgegeben worden, mangels derer das Gericht der Bw. keine generelle Verwaltungs- und Vertretungskompetenz einräumen könne. Die Bw. sei daher nicht berechtigt, für die Verlassenschaft nach o Anträge auf Durchführung von Arbeitnehmeranträgen zu stellen. Das Ansuchen sei daher mangels Aktivlegitimation zurückzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 4. August 2009 brachte die Bw. gegen obigen Bescheid Berufung ein.

Die Bescheide seien mit Rechtswidrigkeit in verfahrensrechtlicher Hinsicht belastet da die Behörde bei gleicher Sachlage dem Antrag der Bw. auf Durchführung des Arbeitnehmerveranlagung ihrer Mutter für das Jahr 2003 (unter Vorlage obiger Zession) nach dem Tod ihrer Mutter stattgegeben habe.

Des Weiteren liege eine materielle Rechtswidrigkeit vor, nachdem die Bw. aufgrund rechts-gültig erfolgter Zession Eigentümerin des Rechtsanspruches auf Arbeitnehmerveranlagung ‚heißt‘ des daraus resultierenden Forderungsrechtes ihrer Mutter sei.

Damit sei ausschließlich die Bw. antragslegitimiert. In diesem Zusammenhang wurde auf eine Reihe von oberstgerichtlichen Entscheidungen zu den §§ 358 und 1392 ABGB Zlen3Ob522/95; 3Ob515/95; 1Ob638/95; 8Ob2042/96v; 3Ob2432/96k; 8Ob364/97f; 2Ob285/99x; 1Ob279/99g; 5Ob287/99p; 1Ob40/01s; 7Ob137/02a; 4Ob209/02t; 8Ob205/02h; 6Ob84/05d; sowie 4Ob79/08h verwiesen.

Dem österreichischen Recht sei demnach eine gewillkürte Prozeßstandschaft fremd. Da die Klagebefugnis nicht ohne den zugrunde liegenden materiellrechtlichen Anspruch abgetreten werden könne, sei eine (stille) Zession, bei der der Zedent zur Einziehung der abgetretenen Forderung ermächtigt bleibe, rechtlich ausgeschlossen.

Die belangte Behörde ersuchte daraufhin das zuständige Bezirksgericht Innere Stadt mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 bekannt zu geben, ob die Bw. zwischenzeitig zum Kurator bestellt worden sei, eine unbedingte bzw. bedingte Erbserklärung abgegeben habe bzw. ob die Bw. aus Sicht des Gerichtes derzeit zur Vertretung des Nachlasses befugt sei.

Das Bezirksgericht Innere Stadt Wien erläuterte in Beantwortung der Fragen mit Schreiben vom 17. Dezember 2009, dass die Bw. bislang noch keine Erbserklärung abgegeben habe und eine Vertretungsbefugnis im Nachlass ihrer Mutter nicht bestehe.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Gz. 6 A 238/07 v-59 vom 29. Juni 2009 wurde ein dort näher bezeichneter Rechtsanwalt zum Verlassenschaftskurator bestellt. Aus dem Beschluss geht u.a. hervor, dass die Bw. nach Abweisung des Antrages auf Bestellung zum Kurator Rekurs erhoben habe und dieser mit Entscheidung des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien vom 17. Juni 2009 zurückgewiesen worden sei.

Das Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien vertritt in seinem Beschluss (43 R 369/09x) die Auffassung, dass zwecks Interessenskollision die Bw. nicht zur Kuratorin für die Verlassenschaft zu bestellen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mangelhaftigkeit des Verfahrens

§ 114. (1) BAO lautet:

Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den

Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Die Bw. rügt im Zusammenhang mit den vorliegenden Bescheiden mit denen ihr das Recht auf Antragstellung von Arbeitnehmerveranlagungen für ihre verstorbene Mutter aberkannt wurde, dass das Finanzamt bei gleicher Sachlage nach Vorlage der Zession vom 13. Mai 2007 ihrem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 (ebenfalls bereits nach dem Tod ihrer Mutter) stattgegeben hätte.

Aufgrund der ihr numehr verweigerten Aktivlegitimation sei das Verfahren mangelhaft.

Die Bw. stützt sich mit ihrem Vorbringen dabei auf den im Abgabenverfahren zu beachtenden Grundsatz von Treu und Glauben.

Nach diesem Grundsatz hat jeder, der am Rechtsleben teilnimmt zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen und darf sich nicht ohne triftigen Grund zu dem in Widerspruch setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Der Anwendungsbereich dieses Grundsatzes ist bei Ermessensentscheidungen bzw. allenfalls bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe von Bedeutung (vgl. Ritz, BAO³ §114 Rz. 8). Der dargestellte Grundsatz steht dabei in einem Spannungsverhältnis zum verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzip.

Ritz BAO³ §114 Rz. 7 führt dazu aus: „Nach der ständigen Rechtssprechung des VwGH (z.B. 24.5.1996, 94/17/0373; 28.2.2000, 99/17/0323; 21.1.2004, 2003/16/0113) ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.“

Gegenständlich wurde die Arbeitnehmerveranlagung 2003 am 21. Dezember 2007 somit rund 2 Monate nach dem Todestag von o eingebbracht. Antragsteller war der vor dem Ableben bevollmächtigte Vertreter G.

Eine Bevollmächtigung des zuständigen Bezirksgerichtes an G für die ruhende Verlassenschaft tätig zu werden ist nicht ersichtlich.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 findet sich kein Hinweis auf das Ableben von o. Das Finanzamt führte hiezu aus, dass die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 in Unkenntnis des Todes von o ergangen und dem Finanzamt diese Tatsache erst durch Bearbeitung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2004 bis 2007 bekannt geworden sei.

Erweist sich wie im vorliegenden Fall, dass die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 vom Finanzamt zu Unrecht durchgeführt wurde, so kann sich die Bw. für die Folgejahre darauf nicht mit Erfolg berufen.

Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist bei dem vorliegenden Sachverhalt nicht zu erkennen.

Materielle Rechtswidrigkeit des Bescheides

§ 41 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

Bei einem Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um ein Anbringen i.S.d. § 85 BAO (vgl. Ritz BAO³ § 85 Rz. 5).

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 Todesfall und Einantwortung folgt seine rechtliche Existenz (vgl. Josef Obermaier ‚Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung‘ ÖJZ 2008/15).

Laut Auskunft des Gerichtes wurde bislang keine Erbserklärung durch die Bw. abgegeben.

Das Gericht hat zur Vertretung des Nachlasses einen Kurator eingesetzt (vgl. Fragenbeantwortung vom 17. Dezember 2009). Eine Einantwortung erfolgte bislang nicht. Damit liegt ein ruhender Nachlass vor.

§ 80 BAO lautet:

(1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

(2) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse.

(3) Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Gemäß Stoll BAO Bd. 1 §80 Z 5b fallen unter § 80 (2) auch Nachlaßverwalter oder Verlassenschaftskuratoren. Soweit diese Kuratoren ‚die Verwaltung und Vertretung des Nachlasses...‘ zu besorgen haben (§ 129, zweiter Satz, AußStrG), entsprechen sie dem Bild des von Absatz 2 erfassten Verwalters. Wenn einem Erben, dessen Erbrecht ausgewiesen ist, gemäß § 145 AußStrG und § 810 ABGB die Besorgung und Benützung der Verlassenschaft überlassen wird,

so kommt ihm ebenso und insoweit die Rechtsstellung eines Verwahrers oder Verwalters der Verlassenschaft zu (VwGH 31.5.1983, 1315/79, 83/14/335 f mit Verweis auf die Judikatur), somit eine von § 80 Abs. 2 erfasste Rechtsposition.

Daraus ergibt sich, dass die Vertretung des ruhenden Nachlasses entweder durch einen Kurator oder durch den/die erbantrittserklärten Erben (§ 810 ABGB, § 173 AußStrG) zu erfolgen hat.

Der Bw. wurde weder eine Vertretungsbefugnis gemäß § 810 ABGB eingeräumt noch wurde sie als Verlassenschaftskurator bestellt.

Die Bw. behauptet, aufgrund der Zessionserklärung ihrer verstorbenen Mutter o welche ihr die Forderungen aus den Arbeitnehmerveranlagungen abgetreten hat, zur Stellung von Arbeitnehmeranträgen ihrer Mutter antragsberechtigt zu sein.

Gemäß Stoll BAO Bd. 3 § 239 Pkt. 6 ist die freie Zedierbarkeit von Forderungen aus Abgabenguthaben (§215, § 239) nach den Regeln des Privatrechtes unbestritten.

Die Bw. stützt ihre Behauptung auf eine Reihe von näher bezeichneten oberstgerichtlichen Entscheidungen aus denen sich ihrer Ansicht nach die Aktivlegitimation zur Antragstellung ergeben soll.

Der dargestellte Rechtssatz RS0053157 (mit Verweis auf nachfolgende Geschäftszahlen 3Ob522/95; 3Ob515/95; 1Ob638/95; 8Ob2042/96v; 3Ob2432/96k; 8Ob364/97f; 2Ob285/99x; 1Ob279/99g; 5Ob287/99p; 1Ob40/01s; 7Ob137/02a; 4Ob209/02t; 8Ob205/02h; 6Ob84/05d; 4Ob79/08h) befasst sich mit der Aktivlegitimation im Falle von Zessionen:

„Dem österreichischen Recht ist eine gewillkürte Prozeßstandschaft (= Prozeßführung im eigenen Namen über fremdes Recht) fremd. Da die Klagebefugnis nicht ohne den zugrundeliegenden materiellrechtlichen Anspruch abgetreten werden kann, ist eine (stille) Zession, bei der der Zedent zur Einziehung der abgetretenen Forderung ermächtigt bleibt, rechtlich ausgeschlossen.“

Dass die Meinung, wonach eine Zession von künftigen Abgabenguthaben vor deren, für die Entstehung des Guthabens notwendigen Antragstellung zugleich das Recht auf Antragstellung von Eingaben vor den Abgabenbehörden für den Zedenten nach sich ziehen würde verfehlt ist ergibt sich schon aus folgender Überlegung: Der Zedent wäre, folgt man der Ansicht der Bw. verpflichtet, dem Zessionar sämtliche Informationen und Unterlagen (z.B. über das betriebliche Rechnungswesen, Nachweise über Werbungskosten, Betriebsausgaben, Sonderausgaben, a.g. Belastungen usgl.) die für eine Antragstellung vor den Abgabenbehörden notwendig wären herauszugeben – diese müssten dem Zessionar dabei zwangsläufig zur Kenntnis gelangen. Bei mehrfachen Zessionen an unterschiedliche Personen ergäbe sich zudem die Frage, welchem Zessionar das Recht zur Antragstellung (von Arbeitnehmerveranlagungen) übertragen wurde.

Dass der Zedent sich im Rahmen einer (möglichen) Forderungsabtretung des Rechtes auf Einbringung der seine Person betreffenden Anbringen ohne explizite Bevollmächtigung begibt kann der Gesetzeslage und Judikatur nicht entnommen werden.

Die Bw. verkennt, dass ihr das Finanzamt mit dem bekämpften Bescheiden nicht die Berechtigung zur Geltendmachung der ihr abgetretenen Forderung abgesprochen sondern ausgesprochen hat, dass sie nicht zur Einbringung von Anbringen (i.S.d. § 85 BAO) für den ruhenden Nachlass aktiv legitimiert ist.

Mit seiner Entscheidung hat das Finanzamt zu Recht dargelegt dass nur Erben oder Personen, die vom Verlassenschaftsgericht hiezu ermächtigt wurden befugt sind, Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für den ruhenden Nachlass zu stellen.

Aus Sicht des UFS steht es der Bw. offen, die ihr aus der Zessionserklärung zustehenden Rechte gegenüber dem ausgewiesenen Vertreter des ruhenden Nachlasses geltend zu machen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Jänner 2010