



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. L., vom 27. März 2006 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, Erfassungsnummer zzz, Steuernummer ZZZ, zugestellt am 3. März 2006, betreffend Haftung gemäß § 13 Abs. 2 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) entschieden:

- 1.) Der Berufung wird insofern teilweise Folge gegeben, als sich die Haftung der Bw. nicht auf jene Beträge bezieht, die der Eigenschuldner (der Pflichtteilsberechtigte) bereits entrichtet hat (das sind per Stichtag 21. Jänner 2008 € 11.867,30).
- 2.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit rechtskräftigem Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes wurde Frau Bw., entsprechend der von ihr abgegebenen unbedingten Erbserklärung der Nachlass nach ihrem am TTMMJJJJ verstorbenen Ehegatten NN. zur Gänze eingewantwortet.

Die Bw. traf mit dem aus einer anderen Ehe stammenden Sohn ihres verstorbenen Ehegatten, Herrn NNN. (fortan: Pflichtteilsberechtigter, Eigenschuldner bzw. Primärschuldner) eine Vereinbarung, der zufolge sie sich zur Zahlung eines verglichen Pflichtteilsbetrages in der Höhe von ATS 2.900.000,00 verpflichtete.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien setzte daraufhin mit Bescheid vom 28. August 2002 gegenüber dem Pflichtteilsberechtigten die Erbschaftsteuer in der Höhe von

€ 16.685,68 fest, wobei es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vom Pflichtteil in der vorgenannten Höhe abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG ausging.

Da der Pflichtteilsberechtigte diese Abgabe nicht (zur Gänze) entrichtet hat, zog das Finanzamt mit dem o.a., am 3. März 2006 zugestellten Haftungsbescheid die Bw. gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG zur Haftung für die Erbschaftssteuer in der genannten Höhe heran.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 27. März 2006 das Rechtsmittel der Berufung. Sie brachte darin vor, sie habe ca. 69 % des Pflichtteilsbetrages an den rechtsfreundlichen Vertreter des Pflichtteilsberechtigten angewiesen. Sie sei daher begründet in gutem Glauben gewesen, dass solcherart die auf den Pflichtteilsbetrag entfallende Erbschaftssteuer von oder für den Pflichtteilsberechtigten gesetzeskonform an die Finanzbehörde überwiesen werde. In diesem Zusammenhang verweise sie auf die Bestimmungen des § 13 Abs. 4 ErbStG. Die Inanspruchnahme der Bw. als Haftende stelle daher eine Ermessensfehlerhaftigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz dar.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2006 als unbegründet ab. Das Finanzamt stellte darin fest, dass der Pflichtteilsberechtigte die Abgaben bislang nicht (voll) entrichtet habe, woraus sich eine Gefährdung der Einbringlichkeit ergäbe. Die Bestimmungen des § 13 Abs. 4 ErbStG kämen im Anlassfall nicht zur Anwendung.

Die Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 2. Juni 2006 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber.

Gemäß Abs. 2 haftet neben den im Abs. 1 Genannten der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.

Durch die Geltendmachung der Haftung entsteht ein Gesamtschuldverhältnis (§ 7 BAO).

Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, dass es der Disposition des Gläubigers obliegt, die Mitschuldner entweder anteilig in Anspruch zu nehmen oder auch die gesamte Schuld nur einem einzigen der Gesamtschuldner gegenüber gelten zu machen. Die Finanzbehörde wird dadurch in die Lage versetzt, - unabhängig von dem Leistungsvermögen und der Leistungs-

bereitschaft des in erster Linie zur Leistung Verpflichteten und dem oft nicht vorhersehbaren Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen – die zur Erfüllung der Ansprüche geeignete Person auszuwählen.

Bei der Entscheidung der Abgabenbehörde, einen Erben zur Haftung für die Erbschaftssteuererschuld eines anderen heranzuziehen handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (VwGH vom 24. Oktober 1995, Zl. 94/14/0049), die die Behörde im Sinne des § 20 BAO unter Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen hat. Unter Billigkeit ist dabei die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei zu verstehen und unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG ist nach ständiger Rechtsprechung das Ermessen im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Der Verwaltungsgerichtshof erachtet die Geltendmachung der Haftung daher nur dann als gesetzeskonform, wenn die Einbringlichkeit der Erbschaftssteuer beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (VwGH vom 23. April 1992, Zl. 90/16/0196).

Das Vorliegen dieser Voraussetzungen im streitgegenständlichen Verfahren zeigt sich schon daran, dass es der Abgabenbehörde erster Instanz trotz der unter Einbindung von Vollstreckungsorganen betriebenen Einbringungsmaßnahmen bislang nicht gelungen ist, die bereits im Sommer 2002 vorgeschriebene Abgabenschuld beim Pflichtteilsberechtigten zur Gänze einzubringen.

Unstrittig ist, dass der Pflichtteilsberechnete nicht einmal in der Lage war, die im Rahmen der bewilligten Zahlungserleichterungen gewährten Ratenzahlungen termingerecht zu erfüllen. So konnten einzelne Teilbeträge nur durch Androhung von Zwangsmaßnahmen eingebracht werden. Angesichts dieser Umstände kann entgegen dem Vorbringen der Bw. von einer dokumentierten Zahlungswilligkeit und Zahlungsfähigkeit des Eigenschuldners nicht die Rede sein.

Da es sich im vorliegenden Fall um eine persönliche Haftung iSd § 7 BAO und nicht etwa um eine Ausfallhaftung (wie z.B. die Haftung gemäß § 9 BAO) handelt, setzt die gesetzeskonforme Ermessensübung im gegebenen Zusammenhang entgegen der Ansicht der Bw. auch nicht voraus, dass bereits eine objektive offenbare Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Eigenschuldner feststeht. Entsprechend der oben zitierten Rechtsprechung genügt es vielmehr, dass die Einbringlichkeit beim Primärschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist.

Angesichts der Tatsache, dass der Pflichtteilsberechnete nach der Aktenlage obdachlos ist und keinem geregelten Erwerbsberuf nachgeht und selbst die vom Finanzamt jahrelang gesetzten

Einbringungsschritte nicht zur vollständigen Tilgung der aushaftenden Abgabenschuld geführt haben, konnte die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht davon ausgehen, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld bei ihm zumindest erschwert ist. In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass im Rahmen der vom Finanzamt im Jahr 2005 gesetzten Einbringungsschritte am damaligen Wohnsitz des Abgabepflichtigen vom Vollstreckungsorgan keine pfändbaren Vermögenswerte festgestellt werden konnten.

Richtig ist, dass der Primärschuldner an der von der Bw. erwähnten Liegenschaft in 1190 Wien über ein grundbücherlich eingetragenes Wohnungseigentumsrecht verfügt. Mit der Behauptung, dass dadurch trotz dem auf dieser Eigentumswohnung lastenden vorrangigen Pfandrecht mit einem Höchstbetrag von € 100.000,00 die Einbringlichkeit der offenen Erbschaftssteuer beim Pflichtteilsberechtigten gesichert erscheint, kann die Bw. deshalb nichts gewinnen, weil die Heranziehung der Haftenden - wie oben ausgeführt - nicht nur dann zulässig ist, wenn die Einbringlichkeit der Abgabenschuld gefährdet ist, sondern auch dann, wenn sie wesentlich erschwert ist.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher bei der Gesamtbetrachtung der vorliegenden Verhältnisse unter Bedachtnahme auf die konkreten oben geschilderten Umstände des Einzelfalles zum Schluss, dass beim Eigenschuldner eine Gefährdung, zumindest aber eine wesentliche Erschwerung der Einbringung vorliegt, weshalb bei der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit unter dem Blickwinkel des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben der Vorzug zu geben war.

Dass die Haftungssumme wie im Gesetz gefordert bei der Bw. im Wert des aus der Erbschaft Empfangenen gedeckt ist, ist offenkundig, zumal der Reinnachlass nach dem von ihr selbst abgegebenen endgültigen eidesstattigen Vermögensbekenntnis ATS 3.728.756,63 (= € 270.979,31) beträgt. Die Bw. hat auch keinerlei diesbezügliche Einwendungen vorgebracht.

Die Bw. stützt ihr Begehren auf Nichtheranziehung als Haftende u.a. auch auf die Bestimmungen des § 13 Abs. 4 ErbStG.

Der Text dieser Norm in der entscheidungsmaßgeblichen Fassung lautet: „Haben Erben, gesetzliche Vertreter oder Bevollmächtigte der Erben, Testamentsvollstrecker, Nachlasspfleger oder Nachlassverwalter den Nachlass oder Teile derselben vor der Berichtigung oder Sicherstellung der Steuer anderen Personen ausgehändigt, so haften diese Personen in Höhe des aus der Erbschaft Empfangenen persönlich für die Steuer, es sei denn, dass sie zur Zeit der Empfangnahme in gutem Glauben sind. Sie sind nicht in gutem Glauben, wenn ihnen bekannt

ist oder infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt ist, dass die Steuer weder entrichtet noch sichergestellt ist.“

Die Anwendung dieser Gesetzesstelle im Sinne der Bw. scheitert im Anlassfall schon daran, dass nach der bezogenen Norm wohl die Haftung im Falle des Einschreitens eines Bevollmächtigten des Erben, nicht aber bei Einschreiten eines Bevollmächtigten des Pflichtteilsberechtigten geregelt wird. Daraus folgt, dass etwa eine Heranziehung des rechtsfreundlichen Vertreters des Pflichtteilsberechtigten im Wege der Haftung gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG nicht in Betracht kommt.

Mit dem Einwand, die Abgabenbehörde hätte im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG auch den sich aus Abs. 4 leg.cit. ergebenden Gutgläubensschutz zu berücksichtigen gehabt, übersieht die Bw., dass mit der zuletzt genannten Norm ausschließlich auf den guten Glauben des Empfängers des Nachlasses oder von Teilen desselben abgestellt wird, wobei dem Empfänger zutreffendenfalls keine Haftung tritt. Im vorliegenden Fall war aber unstrittig nicht die Bw. sondern der Pflichtteilsberechtigte Empfänger des in Rede stehenden Pflichtteils. Die Bw. kann daher mit dem Argument, sie habe gutgläubig gehandelt, eine Heranziehung als Haftende nicht verhindern. Im Rahmen des Auswahlermessens waren vielmehr die oben ausführlich dargelegten Überlegungen zu berücksichtigen.

Die Behauptung der Bw., der Pflichtteilsberechtigte hafte mit den von ihm empfangenen Pflichtteilsansprüchen gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG subsidiär für allfällig von ihr nicht entrichtete „Haupterben-Erbschaftssteuer“, ist insofern unverständlich, als sie selbst einräumt, die ihr vorgeschriebene Erbschaftssteuer bereits entrichtet zu haben. Dazu kommt, dass dem Pflichtteilsberechtigten, da er nicht Erbe ist, nur die Verpflichtung trifft, die Erbschaftssteuer für den eigenen Erwerb als primärer Schuldner derselben zu entrichten (VwGH vom 11. November 1963, Zln. 1053, 1054/63). Eine Haftung des Pflichtteilsberechtigten für die Steuer des Erben ist daher nicht vorgesehen.

Bei der Erlassung eines Haftungsbescheides handelt es sich um eine Einhebungsmaßnahme. Einhebungsmaßnahmen setzen begrifflich voraus, dass der betreffende Abgabenzahlungsanspruch noch nicht (insbesondere durch Entrichtung) erloschen ist.

Nach Auskunft des Finanzamtes hat der Eigenschuldner (der Pflichtteilsberechtigte) bis Stichtag 21. Jänner 2008 von der ursprünglich mit € 16.685,68 festgesetzten Erbschaftssteuer insgesamt € 11.867,30 entrichtet. Die Haftung der Bw. bezieht sich daher nicht auf diesen Betrag und es war somit der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheides entsprechend zu berichtigen.

Da die Abgabenschuld beim Eigenschuldner nicht zur Gänze eingebracht werden konnte und die Haftungsschuld in der genannten Höhe bei der Bw. in dem aus der Erbschaft empfangenen Vermögen Deckung findet, ist der angefochtenen Haftungsbescheid zu Recht ergangen und war das Berufungsbegehren abzuweisen.

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den von der Bw. als Berufungsanträge bezeichneten Anträgen auf Stundung gemäß § 212 BAO bzw. Nachsicht gemäß §§ 235 - 237 BAO ist dem Unabhängigen Finanzsenat im Rahmen der vorliegenden Entscheidung alleine deshalb verwehrt, weil Gegenstand des dem gegenständlichen Vorlageantrag zugrunde liegenden erstinstanzlichen Abgabenverfahrens ausschließlich die Frage war, ob die Voraussetzungen für eine Heranziehung der Bw. als Haftende gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG vorliegen. Eine meritorische Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates über die erwähnten Anträge wäre somit nicht mehr die im Rechtsmittelverfahren gebotene Fortführung des erstinstanzlichen Verfahrens sondern die unzulässige erstmalige Begründung einer neuen Sache (siehe Stoll, BAO, 2801ff zur "Identität der Sache"). Es erübrigt sich daher, auf das diesbezügliche Vorbringen näher einzugehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 25. Jänner 2008