



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau R.M., W., vertreten durch Herrn D.D., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. Februar 2001 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid (Erbschaftssteuer für T. Hospital Trust) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Frau W.M., zuletzt wohnhaft in SG, ist am 20. Jänner 1999 verstorben. Sie hat zwei Testamente hinterlassen. Laut Übersetzung aus dem Englischen lautet ihr am 13. Oktober 1995 in England errichtetes Testament auszugsweise:

.....

1. *HIERMIT WIDERRUFE ICH alle früheren Nachträge zu Testamenten und anderen testamentarischen Verfügungen, die ich bezüglich meines innerhalb der Zuständigkeit des Vereinigten Königreiches und Island of Jersey gelegenen Vermögens gemacht habe UND ERKLÄRE HIERMIT, dass der Zweck dieses Testamento einzig und allein die Veräußerung meines innerhalb der Zuständigkeit des Vereinigten Königreiches und Island of Jersey, Channel Islands, gelegenen Vermögens ist.*
2. *ICH BESTELLE H.E., Rechtsanwalt, zum alleinigen Vollstrecker und Treuhänder dieses meines Testamento, und im folgenden wird er „mein Treuhänder“ genannt.*
3. *ICH VERMACHE meinen Grundbesitz, nämlich 7, B.C. zusammen mit den darin befindlichen Möbeln sowie all mein anderes bewegliches Vermögen, das sich innerhalb der Zuständigkeit des Vereinigten Königreiches befindet, wie in Abschnitt 55 (1) (x) des Vermögensverwaltungsgesetzes von 1925 definiert, sowie meine Garage in L.R., im Königlichen Grundbuchamt unter der Eigentumsurkunde Nummer K.1 eingetragen, zur Gänze an B=B.M., Kanada.*

4. ICH VERMACHE meinen restlichen Nachlass im Vereinigten Königreich den jeweiligen Treuhändern bzw. dem Leitungsorgan von T. Hospital Trust für die allgemeinen Zwecke der genannten Wohltätigkeitsorganisation, UND ICH ERKLÄRE HIERMIT, dass mit der Quittung des jeweiligen Finanzleiters oder eines anderen autorisierten Vertreters des genannten Trust mein Treuhänder entlastet ist.

5. ICH ÜBERTRAGE UND VERMACHE mein gesamtes in Island of Jersey, Channel Islands, gelegenes Vermögen den jeweiligen genannten Treuhändern von T. Hospital Trust für die allgemeinen Zwecke des Trust UND ICH ERKLÄRE HIERMIT, dass mit der Quittung des jeweiligen Finanzleiters oder eines anderen autorisierten Vertreters des genannten Trust mein Treuhänder entlastet ist.

6."

In einem Nachtrag zu diesem Testament vom 18. September 1997 wurden statt H=H.E. die Partner der Anwaltskanzlei M&M zu den Vollstreckern und Treuhändern ihres Testamente erannt. Mit diesem Testament hat die Verstorbene über ihr in England und der Insel Jersey gelegenes Vermögen verfügt.

Von der Verstorbenen wurde am 12. Oktober 1998 ein eigenhändig geschriebenes Testament in deutscher Sprache verfasst, welches auszugsweise lautet:

„Ich die unterzeichnete W.M., geboren am 13. 9. 1921 wohnhaft, S=SG verfüge im Falle meines Ablebens, frei von Zwang und bei vollkommener geistiger Gesundheit über meinen Nachlass in Österreich wie folgt:

Frau R.M. geb. 17. 1. 1945 wohnhaft, W=W setze ich zur Erbin und mit dem Auftrag folgende Gegenstände weiterzugeben ein.

a)

f) Das in Canterbury, England, bei Barclaysbank befindliche Testament ist unabhängig vom Österreichischen Testament für den dortigen Besitz gültig."

Mit diesem Testament wurde von der Verstorbenen über ihren Nachlass in Österreich verfügt und von ihr festgehalten, dass das in England befindliche Testament für den dortigen Besitz seine Gültigkeit behält.

Mit Bescheiden vom 29. November 2000 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien sämtlichen Erwerbern für ihren jeweiligen Erwerb die Erbschaftssteuer vorgeschrieben.

Der Bescheid an den T. Hospital Trust wurde an die Partner der Anwaltskanzlei M&M zugestellt. Diese waren Testamentsvollstrecker, aber nicht Bevollmächtigte des T. Hospital Trust, was sie in ihrer Eingabe vom 4. Jänner 2001 zum Ausdruck brachten.

In der Folge wurde Frau R.M., die Berufungswerberin, gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG mit Bescheid vom 22. Februar 2001 für die Erbschaftssteuer des T. Hospital Trust zur Haftung herangezogen. Die Geltendmachung der Haftung wurde im Bescheid wie folgt begründet:

„Hinsichtlich des (der) angeführten Miterben – Pflichtteilsberechtigten – Legatare(s) ergeht dieser Bescheid als Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) gem. § 13 Abs. 2 ErbStG an Sie als Gesamtschuldner. Der Gesamtbetrag ist daher von Ihnen an das Finanzamt abzuführen.“

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig eine Berufung eingebracht. Über Ersuchen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde die Berufung mit Eingabe vom 27. Juni 2003 ergänzt. Vorgebracht wird, dass bei verfassungskonformer Auslegung des § 13 Abs. 2 ErbStG im konkreten Fall die Voraussetzungen für die Erlassung eines Haftungsbescheides nicht gegeben seien, da die Verstorbene über ihre in England und in Österreich befindlichen Vermögenswerte in streng getrennter Form entschieden habe. Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ergäbe sich eine Rechtfertigung für Haftungsregelungen einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit der Abgaben und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen. Eine derartige Rechtsbeziehung in Ansehung der Nachlasswerte in England und Jersey bestehe jedoch zwischen der Berufungswerberin und dem T. Hospital Trust nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Steuerschuldner ist nach § 13 Abs. 1 ErbStG der Erwerber. Nach Absatz 2 dieser Gesetzesstelle haftet neben dem Erwerber der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.

Das Rechtsinstitut der Haftung dient der Verstärkung und Sicherung des Abgabenanspruchs. Haftung bedeutet nach den Vorschriften des Steuerrechts das Einstehen müssen für eine fremde Schuld (vgl. VwGH 20. 4. 1989, 89/16/0009, 0010, 0011).

Die sachliche Rechtfertigung von Haftungsregelungen ergibt sich einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlich rechtlicher Ansprüche und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen (vgl. VfGH 15. 12. 1988, G 89/88, 9. 3. 1989, G 163/88 u. a. und 13. 10. 1993, G 4/93).

Dabei ist dem Gesetzgeber durch den Gleichheitsgrundsatz bei Umschreibung des Kreises der für eine Steuer haftenden Person ungeachtet der zivilrechtlichen Verhältnisse insofern eine Grenze gezogen, als er nur solche Personen haftpflichtig erklären kann, bei denen eine Haftung sachlich begründet ist (vgl. VfGH 5. 12. 1988, G 82/88 u. a. und 13. 10. 1993, G 4/93).

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, welche sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten hat, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und

Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Das Abstellen auf öffentliche Interessen (vor allem die Bedachtnahme auf eine geordnete und gesicherte Abgabenerhebung) bei Berücksichtigung des Ermessenskriteriums der Zweckmäßigkeit ist allerdings nicht mit dem Gedanken bedingungslosen Strebens nach Mehrung der Staatseinnahmen gleichzusetzen. Bei der vorliegenden Ermessensentscheidung sind daher nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld, sondern auch die besonderen Verhältnisse des konkreten Falles in Betracht zu ziehen.

Die Verstorbene hat ein Testament in England errichtet, mit welchem sie über ihre Vermögenswerte in England und auf der Insel Jersey verfügte und ein weiteres Testament in Österreich, mit welchem sie über ihre Vermögenswerte in Österreich verfügte. Die im englischen Testament Beteiligten werden im österreichischen Testament nicht bedacht wie auch umgekehrt die im österreichischen Testament Beteiligten im englischen Testament nicht bedacht wurden. Die Verstorbene hat über ihre in England und in Österreich befindlichen Vermögenswerte in streng getrennter Form abgesprochen.

Es handelt sich hier um zwei Vermögensmassen, die von der Verstorbenen streng getrennt wurden und die noch dazu unterschiedlichen Rechtsordnungen unterliegen. Bei der Erbschaftssteuer handelt es sich ihrem Wesen nach um eine Steuer, die auf ein bestimmtes Vermögen, nämlich das von Todes wegen übertragene Vermögen gelegt wird und wirtschaftlich aus diesem Vermögen abgedeckt werden soll. Die Erbschaftssteuer ist daher eine Abgabe auf die wirtschaftliche Bereicherung des Erben. Die persönliche Haftung des Erben für die Steuerschuld der am Erbfall Beteiligten beruht auf der Erwägung, dass die Steuerschuld aus der Masse entnommen werden soll, deren persönlicher Repräsentant der Erbe ist.

Wenn nun, so wie im gegenständlichen Fall, die Verstorbene ihr Vermögen streng in zwei verschiedene Massen aufteilt, die noch dazu verschiedenen Rechtsordnungen unterliegen, ist es unbillig, die Erbin der einen Vermögensmasse zur Haftung für die Erbschaftssteuer der aus der anderen, streng getrennten, Vermögensmasse Begünstigten heranzuziehen. Hier würde die Berufungswerberin verhalten werden, für etwas Einzustehen, womit sie eigentlich nichts verbindet (die Berufungswerberin war an dem Verfahren in England nicht beteiligt). Der Umstand, dass die Berufungswerberin keinen Einfluss auf den englischen Nachlass nehmen konnte, ihr die Erwerber dieses Vermögens nicht einmal bekannt sind, begründet in diesem

Fall die Unbilligkeit. Außerdem ist fraglich, ob die Berufungswerberin die Erbschaftssteuer überhaupt im Regressweg als Forderung gegenüber dem primären Steuerschuldner geltend machen kann.

Der Billigkeit ist im gegenständlichen Fall der Vorrang gegenüber der Zweckmäßigkeit einzuräumen, da die Haftung auf der Erwägung beruht, dass die Steuer aus der Masse entnommen werden soll, deren persönlicher Repräsentant der Erbe ist. Die Berufungswerberin war jedoch nicht Repräsentantin des dem The Canterbury Hospital Trust angefallenen Vermögens und besteht in diesem konkreten Fall auch kein Zusammenhang zwischen diesen Personen. Weiters war sie im Verfahren in England nicht beteiligt und wurde ihr über dieses in England gelegene Vermögen auch nicht ein Verfügungsrecht in nur irgendeiner Weise eingeräumt.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde eingewendet, dass der Gesetzgeber im § 13 Abs. 2 ErbStG eine klar definierte Haftung des Erben normiert hat. Die gesetzlich normierte Haftung bedeute umgelegt auf den gegenständlichen Fall, dass die Berufungswerberin für die Steuer der beiden anderen Erben hafte. Die Regelung des § 13 Abs. 2 ErbStG beschränke die Haftung des Erben mit der Höhe seines Empfanges, stelle aber nicht auf die gesamte Vermögensmasse des Erblassers ab. Die Haftung bestehe für die Steuerschuld der personenbezogenen Bereicherung, unabhängig von der Lage des Vermögens. Eine erbquotenmäßige Beteiligung am ausländischen Vermögen werde von § 13 Abs. 2 ErbStG nicht verlangt. Die Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensentscheidungen sind innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Nach Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates liege im Falle von Einbringungsschwierigkeiten ein Ermessensspielraum nicht mehr vor.

Zunächst wird bemerkt, dass den vom Finanzamt genannten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates Sachverhalte zu Grunde lagen, welche mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar sind. In diesen Fällen war jeweils der Zweckmäßigkeit der Vorrang gegenüber der Billigkeit einzuräumen.

Wie bereits oben ausgeführt, liegt die Inanspruchnahme des Haftenden im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Besonderheit des gegenständlichen Falles liegt darin, dass die Verstorbene zwei Vermögensmassen gebildet hat, welche sie in zwei Verfügungen verschiedenen Personen zukommen ließ und wo noch dazu diese Vermögensmassen unterschiedlichen Rechtsordnungen unterliegen. Die eine Vermögensmasse befindet sich in England.

Entsprechend dem in England befindlichen Testament wurde dieses Vermögen von der dafür zuständigen Stelle an die in diesem Testament genannten Personen zugewiesen. Die Zuweisung dieses Vermögens erfolgte unabhängig vom Abhandlungsverfahren in Österreich, weshalb die Berufungswerberin auch nicht zu diesem Verfahren zugezogen wurde. Ein Verfügungsrecht über dieses Vermögen hat die Berufungswerberin der dortigen Rechtsordnung entsprechend nicht erlangt. Auch konnte die Berufungswerberin, wie auch die österreichischen Behörden, auf dieses Verfahren keinen Einfluss nehmen.

Bei seiner Ermessensentscheidung berücksichtigt der Unabhängige Finanzsenat, dass hier zwei von einander getrennte Vermögensmassen vorliegen, die nicht nur verschiedenen Personen, zwischen welchen keine Verbindung besteht, angefallen sind, sondern noch dazu unterschiedlichen, von einander unabhängigen, Rechtsordnungen unterliegen. Da die Berufungswerberin niemals einen Zugriff zu diesem Vermögen erlangte, konnte sie auch nicht Repräsentantin dieser Vermögensmasse werden. Die persönliche Haftung des Erben für die Steuerschuld der am Erbfall Beteiligten beruht jedoch auf der Erwägung, dass die Steuerschuld der Masse entnommen werden soll, deren persönlicher Repräsentant der Erbe ist. Dass die Berufungswerberin zur Haftung für die Steuer eines Steuerschuldners herangezogen wird, welcher Vermögen aus einer Vermögensmasse erhalten hat, deren Repräsentant sie niemals war, begründet in diesem Fall die Unbilligkeit. Darin liegt auch der Grund, warum im gegenständlichen Fall der Billigkeit gegenüber der Zweckmäßigkeit der Vorrang zu geben war.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Was den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung – den die Berufungswerberin mit der Ergänzung der Berufung vom 27. Juni 2003 eingebracht hat – betrifft, ist auf die Bestimmung des § 323 Abs. 12 BAO in der Fassung des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes, BGBI. I Nr. 97/2002 zu verweisen. Diese enthält eine Übergangsregelung, wonach für am 1. Jänner 2003 unerledigte Berufungen (die Berufung ist vom 21. März 2001) Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis 31. Jänner 2003 gestellt werden konnten. Solche Anträge waren unabhängig davon zulässig, ob nach der bisherigen Rechtslage über die Berufung monokratisch oder durch Berufungssenat zu entscheiden war. Die „Nachholung“ solcher Anträge auf mündliche Verhandlung im Bereich bisher monokratischer Entscheidungszuständigkeit (wie dies u. a. bei der Erbschaftssteuer der Fall ist) konnten ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (Tag der Kundmachung des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes im Bundesgesetzblatt, daher erstmals am 26. Juni 2002) mit Wirkung zum 1. Jänner 2003 gestellt werden.

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung konnten abweichend von § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO ebenfalls bis längstens 31. Jänner 2003 bei den im § 249 leg. cit. genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden.

Ein solcher Antrag ist erst mit der Ergänzung der Berufung vom 27. Juni 2003 gestellt worden, also nicht bis längstens 31. Jänner 2003 nachgeholt worden, weshalb im vorliegenden Fall auch keine mündliche Verhandlung abzuhalten war.

Wien, am 23. Oktober 2006