



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Siegfried Dillersberger, Rechtsanwalt, 6330 Kufstein, Maderspergerstraße 8, vom 16. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 9. August 2005 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine mit Stiftungsurkunde vom 24. 2. 2000 (samt Stiftungszusatzurkunden vom 29. 6. 2000 und 10. 8. 2000) gegründete Privatstiftung, ist Alleinerbin nach dem am 22. 8. 2000 verstorbenen X.Y., dessen Nachlass der Bw. nach Abgabe einer bedingten Erbserklärung mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes K. vom 4. 12. 2002 eingearbeitet wurde.

Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung, welche die Jahre 1998 bis 2000 betraf, erließ das Finanzamt an die Bw. im wieder aufgenommenen Verfahren unter anderem einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 1999 mit Ausfertigungsdatum 14. 7. 2005. Die hieraus resultierende Nachforderung belief sich auf 13.389,82 €.

Mit weiterem Bescheid vom 9. 8. 2005 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. einen ersten Säumniszuschlag von der Umsatzsteuer 1999 in Höhe von 2 % der Bemessungsgrundlage (267,80 €) mit der Begründung fest, dass diese Abgabenschuldigkeit nicht bis 15. 2. 2000 entrichtet worden sei.

In der am 16. 8. 2005 gegen den Säumniszuschlagsbescheid erhobenen Berufung wurde vorgebracht, der Säumniszuschlag sei zu Unrecht angelastet worden, weil am 3. 8. 2005 eine Berufung gegen den der Säumniszuschlagsfestsetzung zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheid für 1999 eingebracht und gleichzeitig ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung dieser Abgabe gemäß § 212a BAO gestellt worden sei. Weiters brachte die Bw. unter Hinweis auf das diesbezügliche Vorbringen in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 vor, dass sie für Steuerschulden des Erblassers nicht hafte, weil sie eine bedingte Erbserklärung nach § 802 ABGB abgegeben habe und keine Aktiva zur Begleichung der Steuerschulden des Erblassers vorhanden seien.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. 10. 2005 keine Folge. Das Finanzamt vertrat (zusammengefasst) den Standpunkt, dass der Säumniszuschlag gegenüber der Bw. als Gesamtrechtsnachfolgerin nach X.Y. „in voller Höhe“ festzusetzen sei, und zwar unabhängig davon, ob die Bw. eine bedingte Erbserklärung abgegeben habe oder der Nachlass überschuldet gewesen sei. Einer Haftungsbeschränkung der Bw. bis zum Wert der Verlassenschaft könne nämlich nicht im Abgabenfestsetzungsverfahren, sondern erst im Einhebungs- bzw. Einbringungsverfahren Rechnung getragen werden. Im Übrigen ging das Finanzamt davon aus, dass der der Bw. eingeantwortete Nachlass nicht überschuldet gewesen sei, weil eine im Verlassenschaftsverfahren als uneinbringlich behandelte Darlehensforderung des Erblassers gegenüber B. tatsächlich einbringlich sei.

Im Vorlageantrag vom 31. 10. 2005 wurde dazu Folgendes ausgeführt:

„...Die in der Bescheidbegründung genannten Umstände können eine Haftung der...Privatstiftung nicht begründen.

Die in der Bescheidbegründung genannte Darlehensforderung gegenüber B. ist – zumindest derzeit – uneinbringlich. Für den Fall, dass die Forderung aus den in der Bescheidbegründung genannten Gründen in Zukunft zu einem derzeit noch ungewissen Zeitpunkt einbringlich sein sollte, würden in der Tat Mittel zur Verfügung stehen, die eine Bezahlung des Rückstandes ermöglichen würden. Damit für einen derartigen Fall die Finanzverwaltung keinen Nachteil erleidet, erklärt sich der Stiftungsvorstand dazu bereit, der Finanzverwaltung bis zur Höhe ihrer Forderung die Forderung gegenüber B. abzutreten, sofern die Finanzverwaltung davon Abstand nimmt, den Rückstand gegenüber der...Privatstiftung zu betreiben.

Tatsache ist, dass der Nachlass, so wie in der Berufung ausgeführt, überschuldet war und nach wie vor ist und dass auf eine allenfalls in Zukunft mögliche Einbringlichkeit der Forderung gegenüber B. bei der im Verlassenschaftsverfahren festgestellten Nachlassüberschuldung kein Bedacht zu nehmen ist.

Darüber hinaus wird geltend gemacht, dass die Finanzbehörde an die rechtskräftigen Feststellungen des Verlassenschaftsgerichtes im Verfahren 00A000/00, wonach der Nachlass überschuldet ist, gebunden ist. Die...Privatstiftung haftet nur bis zur Höhe der übernommenen Aktiva; die nun nachträglich über 5 Jahre nach dem Tod des Erblassers geltend gemachte Forderung der Finanzverwaltung kann, da über die Aktiva – wie auch in der Berufungsvorentscheidung festgestellt – längst guten Glaubens verfügt wurde, nicht mehr zum Zuge kommen. Eine Forderungsanmeldung im Verlassenschaftsverfahren seitens der Finanzverwaltung liegt nicht vor...“

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass nach § 323 Abs. 8 erster Satz BAO die Bestimmungen des Säumniszuschlagsrechtes in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, erstmals auf Abgaben anzuwenden sind, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist. Für Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Abgaben, für die der Abgabenanspruch im Jahr 2001 und früher entstanden ist, gilt weiterhin die alte Rechtslage, und zwar unabhängig davon, wann die Säumnis eingetreten und wann die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgt ist (vgl. Ritz, SWK 2001, S 312). Somit ist für den Berufungsfall die Rechtslage vor BGBl I Nr. 142/2000 maßgeblich, weil der Abgabenanspruch für die dem strittigen Säumniszuschlag zugrunde liegende Stammabgabe bereits im Jahr 1999 entstanden ist.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt gemäß § 217 Abs. 1 BAO mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht durch eine später endende Zahlungsfrist oder Nachfrist (§ 217 Abs. 2 bis 6 BAO) oder als Folge eines fristgerecht gestellten Zahlungserleichterungsansuchens oder Ansuchens um Aussetzung der Einhebung (§ 218 BAO) hinausgeschoben wird.

Der Fälligkeitstag für Umsatzsteuervorauszahlungen ist der 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates (§ 21 Abs. 1 UStG 1994). Kommt es aufgrund der Veranlagung zu einer Umsatzsteuernachforderung, so wird für diese gemäß § 21 Abs. 5 UStG keine von Abs. 1 abweichende Fälligkeit begründet. Bescheidmäßig festgesetzte Nachforderungen an Umsatzsteuer stellen unabhängig davon, auf welchem verfahrensrechtlichen Titel der Bescheid beruht, rückständige Umsatzsteuervorauszahlungen dar, für deren Fälligkeit § 21 Abs. 1 UStG gilt. Da es sich bei der Umsatzsteuerveranlagung – sei es mit Erstbescheid oder (wie im Berufungsfall) mit im Wege der Wiederaufnahme abgeändertem Bescheid – um eine Abgabenfestsetzung nach der Fälligkeit handelt, ist ein Säumniszuschlag mangels Zahlung bis zur Fälligkeit verwirkt (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 21 Tz 41 f). Dass das Finanzamt dem erst nach Eintritt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 1999 gestellten Aussetzungsantrag vom 3. 8. 2005 entsprochen und die Aussetzung der Einhebung dieser Abgabe mit Bescheid vom 28. 12. 2005 bewilligt hat, berührte den bereits zuvor durch Fristablauf entstandenen Säumniszuschlagsanspruch nicht, weil gemäß § 218 Abs. 4 BAO nur ein vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebrachter Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Festsetzung eines Säumniszuschlages entgegensteht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2275; VwGH 20. 4. 1995, 92/13/0115).

Die Bw. meint weiters, die Festsetzung des Säumniszuschlages sei wegen der beschränkten Erbenhaftung nach § 802 ABGB unzulässig. Diesen Rechtsstandpunkt teilt die Abgabenbehörde zweiter Instanz aus folgenden Gründen nicht:

Aufgrund der rechtskräftigen Einantwortung in den Nachlass des X.Y. wurde die Bw. zum Gesamtrechtsnachfolger des Verstorbenen. Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über (§ 19 Abs. 1 erster Satz BAO). Mit der Einantwortung ist die Universalsukzession der Bw. nach dem Erblasser dergestalt eingetreten, dass Aktiva und Passiva selbsttätig und im Ganzen auf die Bw. übergegangen sind. Zu den Passiva gehören auch Steuerschulden, soweit sie vor dem Tod des Erblassers entstanden sind. Für den gegenständlichen Säumniszuschlag ist der Abgabenanspruch (i. S. d. § 4 BAO) infolge Nichtentrichtung der Stammabgabe zum eingangs angeführten Fälligkeitstag und damit noch zu Lebzeiten des Erblassers entstanden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 312 ff). Die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages ist somit auf die Bw. übergegangen. Dabei spielt es keine Rolle, dass die vor dem Tod des Erblassers entstandene Säumniszuschlagsschuld bescheidmäßig erst nach seinem Tod geltend gemacht wurde. Der angefochtene Bescheid wurde zu Recht an die Bw. als Erbin nach X.Y. gerichtet, weil nach Lehre und Rechtsprechung Bescheide über Abgaben des Verstorbenen, die schuldrechtlich im Sinn des § 4 BAO vor seinem Ableben entstanden sind, nach erfolgter Einantwortung unmittelbar an die Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen zu richten sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 197; VwGH 15. 1. 1974, 636/73; VwGH 20. 2. 1992, 90/16/0185).

Aus § 19 Abs. 1 zweiter Satz BAO ergibt sich, dass für den Umfang der Inanspruchnahme der Bw. als Gesamtrechtsnachfolgerin nach X.Y. die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten. Unstrittig ist, dass die Bw. eine bedingte Erbserklärung nach § 802 ABGB abgegeben hat, sodass sie zwar persönlich mit ihrem ganzen Vermögen, jedoch nur bis zum Wert der ihr zugekommenen Verlassenschaft haftet (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, 12. Aufl., Band II, S. 522).

Zwar bietet die Verweisung im § 19 Abs. 1 zweiter Satz BAO auf die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes der Bw. die Möglichkeit, die mit dem Antritt der Erbschaft unter dem Vorbehalt des Inventars verbundene zivilrechtliche Haftungsbeschränkung auch in Bezug auf die Steuerschulden des Erblassers geltend zu machen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist aber aus dieser Verweisung auf die Vorschriften des bürgerlichen Rechts kein Verbot zur Erlassung von Leistungsgeboten an Erben abzuleiten, die eine bedingte Erbserklärung abgegeben haben. Enthalten doch Abgabenbescheide keine Entscheidung darüber, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang Erben ausschließlich aus dem Nachlass zu leisten verpflichtet sind (vgl. BFH 24. 6. 1981, I B 18/81, BStBl. 1981 II S. 729).

Die Frage, ob die Beschränkung der Inanspruchnahme eines Vorbehaltserben bereits bei der Abgabenfestsetzung oder erst im Vollstreckungsverfahren zu berücksichtigen ist, wird von der Literatur dahingehend beantwortet, dass der diesbezüglichen Haftungsbegrenzung nicht in Abgaben- oder Feststellungsbescheiden, sondern erst im Einhebungs- und Einbringungsverfahren Rechnung zu tragen ist (vgl. Stoll, a. a. O., S. 196 f; Reeger/Stoll, AbgEO, S. 16 f; Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung, § 12 Tz 12). Davon abweichend hat der Oberste Gerichtshof ausgesprochen, dass die beschränkte Haftung bedingt erbserklärter Erben keine Exekutionsbeschränkung darstelle, sondern eine im Verfahren einzuwendende und zu prüfende Minderung der materiell-rechtlichen Verpflichtung bedeute (vgl. OGH 23. 4. 1969, 5 Ob 8/69, NZ 1970, 59). Nach Ritz, BAO-Kommentar/3, § 19, Tz 12, würde aus dieser Auffassung folgen, dass zwar in einem an den Erben als Rechtsnachfolger gerichteten Abgabenbescheid die Höhe des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) in voller Höhe festzustellen wäre, jedoch die Beschränkung bei der Festsetzung des Abgabenzahlungsanspruches (und damit auch bei der Buchung dieses Betrages auf dem Abgabenkonto) zu berücksichtigen wäre.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz gibt den genannten Literaturmeinungen den Vorzug, denen zufolge das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, Abgabenansprüche im Abgabenfestsetzungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, durch eine bedingte Erbsklärung nicht berührt wird. Dafür, dass die Rechtsfolgen der erbrechtlichen Haftungsbegrenzung im Fall einer bedingten Erbsklärung erst im Vollstreckungsverfahren Bedeutung erlangen, spricht der Umstand, dass ein diesbezüglicher Abspruch in Abgabenbescheiden (hierunter fallen auch Nebengebührenbescheide) nach abgabenrechtlichen Vorschriften weder erforderlich noch vorgesehen ist (§ 198 BAO). Auch kann es nicht Zweck des Abgabenfestsetzungsverfahrens sein, die mit erbrechtlichen Haftungsbegrenzungen zusammenhängenden Fragen (z. B. Beschränkung dem Grunde und der Höhe nach; Wert des Nachlasses) zu prüfen und solcherart eine Vorwegbeurteilung für das Einhebungsverfahren zu treffen. Demnach ist eine Beurteilung, ob und inwieweit gegenüber dem Erblasser entstandene Abgabenansprüche auch gegen Erben durchsetzbar sind, dem Vollstreckungsverfahren vorbehalten. Folglich bleibt es der Bw. überlassen, gegebenenfalls durch Einwendungen gemäß § 12 AbgEO geltend zu machen, dass sie wegen des zu geringen Wertes der Nachlassaktiven (Überschuldung) keine Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages trifft (vgl. nochmals Liebeg, Stoll und Reeger/Stoll, jeweils a. a. O.). Da über derartige Einwendungen mit Bescheid abzusprechen ist, bleibt der Rechtsschutz im Vollstreckungsverfahren gewahrt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass es im Verfahren betreffend die Festsetzung des Säumniszuschlages keiner Klärung bedurfte, ob die von der Bw. ins Treffen geführten Gründe

einer Einhebung bzw. zwangsweisen Einbringung des Säumniszuschlages entgegenstehen oder nicht. Daher konnte auch die zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens strittige Frage dahingestellt bleiben, ob und in welchem Ausmaß eine Überschuldung des an die Bw. eingeantworteten Nachlasses – insbesondere im Hinblick auf die von der Bw. bestrittene Werthaltigkeit der obigen Darlehensforderung des Erblassers gegenüber B. – gegeben war. Bloß informationshalber sei jedoch an dieser Stelle bemerkt, dass entgegen der Ansicht der Bw. keine Bindung der Abgabenbehörde (i. S. d. § 116 Abs. 2 BAO) an die im Beschluss des Abhandlungsgerichtes ausgewiesenen Werte des Reinnachlasses besteht, weil es sich dabei nicht um eine der Rechtskraft fähige Entscheidung handelt. Vielmehr wird das Finanzamt in einem allfälligen Vollstreckungsverfahren den Wert des Reinnachlasses unter eigener Verantwortung in freier Beweiswürdigung zu beurteilen haben (vgl. VwGH 16. 12. 1993, 88/16/0235).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Juni 2007