



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Doris Weiner, Dr. Gernot Wolfsgruber und Dr. Otmar Donnerer im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der H.G.inG., vertreten durch Mag. E. Pozezanac Steuerberatungs-GmbH, 8010 Graz, Schönaugasse 44, vom 19. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes G-U, vertreten durch den Amtsbeauftragten, vom 20. Oktober 2004 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid nach der am 28. März 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut Niederschrift im Verlassenschaftsverfahren nach der am 14. August 2003 verstorbenen Frau T.P. vom 7. November 2003 wurde in der letztwilligen Anordnung der Erblasserin Folgendes verfügt:

Die erbl. Schwester Frau H.G., im Folgenden Berufungserberin genannt, wurde zur Alleinerbin eingesetzt, wobei ihr der erbl. Hälfteanteil an den Liegenschaften EZ 493 und EZ 352 mit dem darauf befindlichen Haus, je Grundbuch X, das erbl. Sparbuch, sämtliche in der erbl. Wohnung befindlichen Teppiche, der erbl. Schmuck, Kleidung und Wäsche zufallen sollen. Dem erbl. Neffen Herrn G.S. wurde die Liegenschaft EZ 1229 Grundbuch X mit dem darauf errichteten Haus als Legat bestimmt, und zwar unter der Bedingung, dass dieser die

drei, im Nachfolgenden angeführten und ihm auferlegten, Sublegate anerkennt und erfüllt, als diese von den jeweiligen Sublegataren geltend gemacht werden. Frau P.P., Herrn N.P. und Frau V.P., alle wohnhaft in Bulgarien, wurden je ein Bargeldbetrag von 400.000,00 S bar und abzugsfrei als Sublegat bestimmt. Zum Testamentsvollstrecker wurde Herr Dr. K.R. berufen, dem es insbesondere obliegt die Verfügung über die Auszahlung der Sublegate an die aus erster Ehe des vorverstorbenen Ehemannes der Erblasserin stammenden Kinder sicherzustellen und diese davon in Kenntnis zu setzen.

Die Berufungswerberin gab aus dem Titel der letztwilligen Anordnung zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung ab. Der Reinnachlass betrug einschließlich dem dreifachen Einheitswert des Legates an Herrn G.S. von 83.719,11 € laut Inventar 167.307,04 €. Mit Beschluss vom 24. November 2003 nahm das Verlassenschaftsgericht die von der Berufungswerberin zum gesamten Nachlass aus dem Titel der letztwilligen Anordnung bedingt abgegebene Erbserklärung an und erachtete ihr Erbrecht für ausgewiesen, die Verständigung der Legatare und die Bestellung des Herrn Dr. K.R. , Rechtsanwalt, zum Testamentsvollstrecker wurde zur Kenntnis genommen.

Am 18. März 2004 erließ das Finanzamt den an die Sublegatarin Frau P.P. gerichteten Erbschaftssteuerbescheid zu Handen des Testamentsvollstreckers.

Da die Sublegatarin die Erbschaftssteuer trotz Vorschreibung von Säumniszuschlägen nicht entrichtete, erging am 20. Oktober 2004 ein Haftungsbescheid gemäß § 224 Abs. 1 BAO iVm § 13 Abs. 2 ErbStG an die Berufungswerberin für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Abgabepflichtigen in Höhe von 5.369,00 € (darin sind enthalten die Erbschaftssteuer in Höhe von 5.212,62 €, der Säumniszuschlag 1 von 104,25 € und der Säumniszuschlag 2 von 52,13 €), die bisher nicht einbringlich waren.

In der gegen den Haftungsbescheid eingebrachten Berufung wendete die Berufungswerberin gegen die Haftungsinanspruchnahme ein, dass sie als Erbin eines Hausanteils mit dem Legat des Neffen, Herrn G.S. , und in weiterer Folge mit der Gebarung des Sublegates der Frau P.P. , dessen Einhaltung vom Testamentsvollstrecker ausgeführt worden sei, da diesem vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens das Barlegat von 400.000,00 S übergeben worden sei, nicht in Zusammenhang zu bringen wäre. Vielmehr erscheine, dass der zur Testamentsvollstreckung eingesetzte Herr Dr. K.R. , der das für die Sublegatare bestimmte Geld in Empfang genommen habe, die im § 80 Abs. 1 BAO näher dargestellten Pflichten zu erfüllen gehabt hätte, die den von ihm Vertretenen obliegen, wie z.B. die Pflicht zur Abgabenentrichtung. Diesbezüglich werde auf § 13 Abs. 4 ErbStG hingewiesen, es wäre die Pflicht des genannten Rechtsanwaltes gewesen, vor Aushändigung des geldwerten Anteiles die Abfuhr der Abgaben zu veranlassen bzw. einzubehalten, insbesondere als die

Wahrscheinlichkeit der Einbringung von bulgarischen Staatsbürgern, die ihren Wohnsitz in Bulgarien haben, eher als gering einzuschätzen sei.

Am 9. November 2004 schrieb das Finanzamt den Säumniszuschlag 3 in Höhe von 52,13 € vor, sodass sich der Abgabenrückstand der Abgabepflichtigen auf 5.421,13 € erhöhte.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2004 ab mit der Begründung, dass die Berufungswerberin im ggst. Verlassenschaftsverfahren die bedingte Erbserklärung zum gesamten Nachlass abgegeben hat und mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 24. November 2003 diese zu Gericht angenommen wurde.

Nach § 13 Abs. 2 ErbStG haftet der Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner. Ein Spielraum für eine Ermessensübung gemäß § 20 BAO liege nicht vor, wenn die Finanzbehörde wegen offenbarer Uneinbringlichkeit der Forderung (auch von der Berufungswerberin vorgebracht) bei den zunächst herangezogenen Gesamtschuldnern die Steuer dem weiteren Gesamtschuldner vorschreibt.

Daraufhin stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass laut ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.6.1992, 91/16/0045 und VwGH 23.4.1992, 90/16/0196) die Behörde auch bei der Erbenhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG das Ermessen im Sinne einer Nachrangigkeit zu üben habe und es werde im Allgemeinen nur gesetzeskonform sein, den Erben als Haftenden in Anspruch zu nehmen, wenn die Einbringlichkeit der Abgabe beim Primärschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert sei. Es könne aber der Berufungsvorentscheidung nicht entnommen werden, aus welchen Gründen die Uneinbringlichkeit der Forderung bei den zunächst herangezogenen Schuldnern nicht möglich gewesen sei, welche Einbringungsmaßnahmen gesetzt und in welchen Zeitabständen diese wiederholt worden seien. Die Ausführungen der Berufungswerberin in der Berufung, wonach sie gemutmaßt habe, dass die Einbringlichkeit wahrscheinlich als gering einzuschätzen sei, könne nicht dazu führen, dass die Behörde die Uneinbringlichkeit als offenbar einschätzt. Darüber hinaus liege ein Begründungsmangel vor, da die Behörde dem Einwand der Berufungswerberin, nicht die Gesetzesbestimmung des § 13 Abs. 2 ErbStG, sondern der persönliche Haftungstatbestand des Testamentsvollstreckers gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG sei gegeben, nicht näher getreten sei. Der in § 13 Abs. 4 ErbStG namentlich genannte Testamentsvollstrecker unterliege einem besonderen Haftungsgrund, er hafte persönlich für die Erbschaftssteuer, wenn er den Nachlass oder Teile davon vor der Steuerentrichtung ausgehändigt hat. Wenn er nämlich vor Leistung der Abgabe das gesamte der Erbin anfallende Vermögen durch Übergabe an eine dritte Person (ohne Einschaltung der Nationalbank) ins Ausland überbringt und es damit dem Zugriff der Abgabenbehörde

entzogen hat, so müsse in einem solchen Verhalten des Testamentsvollstreckers eine schuldhafte Pflichtverletzung erblickt werden. Eine rechtskundige und mit diesen Angelegenheiten oft betraute Person, die die nun im Wege der Haftung in Anspruch genommenen Steuermittel bereits in Händen hat und der ihm bekannten Rechtslage zuwider diese Mittel an ausländische Personen zur Gänze aushändigt, komme als persönlich Haftender eher in Frage als eine Person, die überhaupt nie in der Lage war, berichtigend einzugreifen und nun durch Inanspruchnahme gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG verpflichtet werden soll, den Fehler des Testamentsvollstreckers "auszugleichen". Es könne daher das von der Behörde geübte Ermessen gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG weder "billig" noch zielführend sein und sei darüber hinaus im Haftungstatbestand des § 13 Abs. 4 ErbStG eine solche Ermessenshoheit nicht eingeräumt. Die Berufungserberin beantragt daher der Berufung Folge zu geben und den Haftungsbescheid ersatzlos zu beheben, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

In der am 28. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Amtsbeauftragte vermutet, dass sich der Testamentsvollstrecker als Rechtsanwalt möglicherweise auf eine ihm erteilte Vollmacht berufen hat und deshalb die Abgabenbescheide der Sublegatare zu seinen Handen zugestellt wurden. Aus dem Akteninhalt ist eine Bevollmächtigung des Testamentsvollstreckers durch Legatar oder Sublegatare nicht ersichtlich. Der Amtsbeauftragte führt weiters aus, dass das Finanzamt nicht versucht habe Einbringungsmaßnahmen gegen die Sublegatare zu setzen, da dies auf Grund fehlender Staatsverträge mit Bulgarien als aussichtslos erachtet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 13 Erbschaftssteuergesetz 1955 regelt wer als Steuerschuldner bzw. Haftender nach diesem Bundesgesetz herangezogen werden kann. Steuerschuldner ist bei einem Erwerb von Todes wegen nach Abs. 1 grundsätzlich der Erwerber.

Auf Grund des § 13 Abs. 2 ErbStG haftet neben dem Erwerber aber auch der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.

Diese Haftung des Erben für die Erbschaftssteuer der am Erbfall Beteiligten setzt kein Verschulden des Erben voraus (siehe *Ritz*, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG, ÖStZ 7/1991, S 93).

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 (siehe *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 13 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen).

§ 7 Abs. 1 BAO bestimmt, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern werden. Nach § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen (Abs.1) auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs.1 und 2).

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

Die Inanspruchnahme des Haftenden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 23.4.1992, 90/16/0196 und VwGH 24.10.1995, 94/14/0049).

Auf Grund des § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Das Ermessen ist bei der Erbenhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Erben als Haftenden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 15a zu § 13 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen). Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden wird vor allem dann vorliegen, wenn die Abgabenschuld vom Eigenschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann (vgl. *Ritz*, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG, ÖStZ 7/1991, S. 94).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Bescheide und Mahnschreiben zu Handen des Testamentsvollstreckers zugestellt, obwohl aus dem Akteninhalt dessen Bevollmächtigung durch die Sublegatare nicht hervorgeht. Somit erfolgte die Zustellung der Erbschaftssteuerbescheide an die Sublegatare unwirksam. Bei Erwerben von Todes wegen ist jeder Erwerber für seinen Teil Steuerschuldner und nicht die Erbengemeinschaft als solche (VwGH 26.1.1995, 89/16/0149). Darüber hinaus wurde vom Finanzamt nicht einmal versucht die Erbschaftssteuer durch Einbringungsmaßnahmen bei den Erstschuldnern, auch wenn dies auf Grund fehlender Staatsverträge zwischen Österreich und Bulgarien schwierig erscheint, zu vollstrecken. Erst nach Durchführung geeigneter Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Sublegatare kann festgestellt werden, ob die Einbringlichkeit der Abgaben bei den Erstschuldnern tatsächlich gefährdet oder wesentlich erschwert ist.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 10. April 2006