



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. als Rechtsnachfolgerin nach SZ, Adr, vertreten durch Dr. Josef Wegrostek, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Domg. 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Jänner 2006 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 17. September 1996 verstorbenen Frau MR war die am 3. September 1997 nachverstorbene Frau SZ auf Grund des Testaments vom 13. August 1996 zur Alleinerbin berufen. Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes H vom 5. Juli 1999 wurde der gesamte Nachlass nach MR der Verlassenschaft nach SZ eingewantwortet. Alleinerbin nach SZ war die nunmehrige Berufungswerberin (kurz Bw.) Frau Bw., der der Nachlass nach SZ mit Einantwortungsurkunde vom 28. März 2002 eingewantwortet wurde. Sowohl in der Verlassenschaft nach MR als auch in jener nach SZ waren unbedingte Erbserklärungen abgegeben worden.

Die Erblasserin MR hatte außerdem mehrere Vermächtnisse ausgesetzt. Unter anderem bedachte sie ihren Neffen AR, wohnhaft in Israel, mit einem Legat in Höhe von S 2.000.000,00. Dieser hat das Legat durch den von ihm bevollmächtigten Rechtsanwalt Dr.F ausdrücklich angenommen.

Mit Bescheid vom 20. April 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber dem Legatar AR für den Erwerb von Todes wegen nach Frau MR

Erbschaftsteuer in Höhe von S 170.356,00 fest. Die Zustellung des Bescheides erfolgte an den Vertreter des Legatars, Herrn Rechtsanwalt Dr.F. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Da die Erbschaftsteuer durch den Legatar AR nicht entrichtet wurde, erließ das Finanzamt am 12. März 2003 gegenüber der nunmehrigen Berufungswerberin als Rechtsnachfolgerin nach Frau SZ einen Bescheid mit der Bezeichnung "Bescheid gem. § 13 (2) ErbStGes.", in dem gegenüber der Bw. für den Erwerb des Legatars Erbschaftsteuer in Höhe von € 12.380,25 festgesetzt wurde. Der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung gab der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 22. Dezember 2005 zu RV/1339-W/05 Folge und hob er den angefochtenen Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen auf. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass mit dem Spruch des angefochtenen Bescheides eine Abgabefestsetzung und keine Geltendmachung einer Haftung erfolgt sei. Die Erlassung eines Abgabenbescheides gegenüber der Bw. sei jedenfalls nicht zulässig und würde die Abänderung eines Abgabenbescheides in einen Haftungsbescheid durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die durch die "Sache" des Rechtsmittelverfahrens begrenzte Abänderungsbefugnis überschreiten. Außerdem wurde vom unabhängigen Finanzsenat festgehalten, dass der bekämpfte Bescheid keine Begründung der vom Finanzamt getroffenen Ermessensentscheidung enthalte.

Am 18. Jänner 2006 wurde gegenüber der Bw. als Rechtsnachfolgerin nach SZ erneut ein "Bescheid gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG" für den Erwerb von Todes wegen nach MR verstorben am 17.9.1996 betr. Legat RA in Höhe von € 12.380,25 erlassen. Der Bescheid enthält im Spruch ausdrücklich folgende Wortfolge:

*"Hinsichtlich des angeführten Legatars ergeht dieser Bescheid als Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG an Sie als Gesamtschuldner. Der Gesamtbetrag ist daher von Ihnen an das Finanzamt abzuführen.
Die festgesetzte Abgabe wird mit Ablauf eines Monats nach Zustellung dieses Bescheides fällig."*

Zur Begründung führte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid Folgendes aus:

*"Da die Einbringlichkeit der Abgabe des Legatars durch seinen Wohnsitz in Israel wesentlich erschwert ist, ist gem. § 13 Abs. 2 ErbStG der Erbe als Haftender heranzuziehen.
Die Inanspruchnahme als Haftender hat nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Die Zweckmäßigkeit ist durch das gesicherte und zeitnahe Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld gegeben.
Frau SZ war Alleinerbin nach MR, daher besteht hinsichtlich der für die Abgabenschuld des Legatars gem. § 13 Abs. 2 ErbStG haftenden Personen kein Spielraum. Frau Bw. ist die alleinige Rechtsnachfolgerin der nachverstorbenen Frau SZ. Die Haftung ist daher auf sie übergegangen.
Auf Grund der Veräußerung des nachlassgegenständlichen Grundstückes und des Veräußerungserlöses von S 3.500.000,00 ist die Abgabeneinhebung von S 170.356,00 auch nicht unbillig."*

In der dagegen eingebrachten Berufung gab die Bw. die Adresse des Legatars in Israel bekannt und brachte vor, dass im Rahmen eines Rechtshilfeersuchens an das israelische Justiz- oder Finanzministerium die Einbringlichkeit sehr wohl möglich sei. Dies sei gegenständlich nicht erfolgt und könne daher nicht die Abgabenlast auf die Bw. abgewälzt werden. Des weiteren sei aktenkundig, dass das Legat in Höhe von S 2.000.000,00 (€ 145.345,00) dem Machthaber und Rechtsvertreter des Legatars überwiesen worden sei. Gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG hafte der Machthaber für die aus dem Legat erwachsene Steuerschuld und hätten allfällige Bescheide ihm zugestellt werden müssen. Dieses Vertretungsverhältnis sei bereits aus vorangegangenen Korrespondenzen und Berufungen aktenkundig.

Wäre das Legat direkt an Herrn AR in Israel überwiesen worden, so wäre gegenständlich § 13 Abs. 2 ErbStG heranzuziehen gewesen.

Nachdem das Geld zu Händen des ausgewiesenen Rechtsvertreters, welcher im Namen des Legatars auftrat, überwiesen worden sei, so hätte dieser namens seines Mandanten die Steuer abführen oder einbehalten müssen.

Ein allfälliger Erbschaftsteuerbescheid wäre zudem in einem ordentlichen Verfahren dem Vertreter des Legatars zuzustellen gewesen. Dies sei nachweislich auch unterblieben, sodass aufgrund dieser Verfahrensmängel gegenständlichen Berufung Folge zu geben ist. Die persönlichen Verhältnissen seien aktenkundig. Der Bw. sei aus der Verlassenschaft kein Bargeld oder sonstigen finanziellen Mittel übrig geblieben seien, da vom Reinnachlass die Verbindlichkeiten, unter anderem für die Rechtsvertretung und Rechtsverfolgung, in Abzug gebracht worden seien. Es werde daher beantragt, der gegenständlichen Berufung Folge zu geben und den gegenständlichen Bescheid aufzuheben, in eventu die Erbschaftsteuer dem eingeschritten Machthaber vorzuschreiben bzw. den Bescheid ihm zuzustellen.

Aus den vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem unabhängiger Finanzsenat mit Schreiben vom 23. August 2006 vorgelegten Kopien des Einbringungsaktes zu St.Nr.xxx sowie Vermerken im elektronischen Abgabensinformationssystem zu St.Nr.xxx ergibt sich noch Folgendes:

Nach Erlassung des Erbschaftsteuerbescheides an Herrn AR zu Händen seines Vertreters Rechtsanwalt Dr.F am 20. April 2001 wurde am 20. Juni 2001 eine Zahlungsaufforderung an Herrn AR zu Händen seines Vertreters Rechtsanwalt Dr.F geschickt. Diese ist mit Schreiben vom 25. Juni 2001 vom Rechtsanwalt mit dem Vermerk, dass er Herrn AR nicht mehr rechtsfreundlich vertrete, retourniert worden. Am 6. August 2001 wurde die Zahlungsaufforderung direkt an Herrn AR in Israel zugestellt. In der Folge hat Herr AR mehrmals beim Finanzamt angerufen und telefonisch um Fristerstreckung für die Entrichtung der Abgabe ersucht. Nach Ablauf der zuletzt mit 31. August 2006 vereinbarten Frist erfolgte

am 5. September 2006 erneut ein Anruf von Herrn AR beim Finanzamt, in dem er um Stundung bis 1. September 2007 ersuchte. Aus Vermerken des Finanzamtes ergibt sich, dass das Finanzamt der weiteren Zufristung bloß deshalb nicht widersprochen hat, weil das Finanzamt in Israel keine Pfändungen vornehmen kann und wurde dies beim letzten Telefonat auch Herrn AR von einem Bediensteten des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mitgeteilt. Bis dato ist keine Entrichtung des Abgabebetrages durch Herrn AR erfolgt und haftet der Betrag von € 12.380,25 weiterhin unberichtigt auf dem Abgabekonto des Legatars aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Erwerben von Todes wegen ist nach § 13 Abs. 1 ErbStG der Erwerber Steuerschuldner (und zwar jeder Erwerber für das von ihm von Todes wegen erworbene Vermögen). Daher ist Steuerschuldner für das durch den Legatar AR von Todes wegen erworbenen Vermögen nur der Legatar. Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 22. Dezember 2005 zu RV/1339-W/05 festgehalten, wurde dem Legatar auch mit rechtskräftigem Abgabenbescheid vom 20. April 2001 die Erbschaftssteuer für seinen Erwerb festgesetzt. Die Zustellung dieses Bescheides erfolgte - wie von der Bw. in eventu begehrt - an den ausgewiesenen Vertreter des Legatars, Herrn Rechtsanwalt Dr.F. Da eine Auflösung des Vollmachtsverhältnisses dem Finanzamt vor der Bescheidzustellung nicht mitgeteilt wurde, ist mit der Zustellung des Bescheides an den ausgewiesenen Vertreter rechtswirksam eine Festsetzung der Erbschaftsteuer gegenüber Herrn AR in Höhe von S 170.356,00 (entspricht € 12.380,25) erfolgt.

Gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG haftet neben den in 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. Für die "Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen" im Sinne des § 13 Abs. 2 ErbStG ist nicht der Einheits-, sondern der Verkehrswert der Nachlassliegenschaft maßgebend (vgl. VwGH 25.6.1992, 91/16/0045). Der Erbe haftet jedoch dann nicht für die Erbschaftssteuer vom Erwerb des Vermächtnisnehmers, wenn der Nachlass infolge Aussetzung von Vermächtnissen überschuldet ist (vgl. VwGH 3.10.1960, 1441/56).

Laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis vom 18. Juni 1999 samt Ergänzung vom 14. September 1999 betrug der Reinnachlass in der Verlassenschaft nach MR S 7.345.045,48, wobei darin die nachlassgegenständliche Liegenschaft EZx bloß mit dem Einheitswert in Höhe von S 749.000,00 erfasst ist. Geht man davon aus, dass der Verkehrswert der nachlassgegenständlichen Liegenschaft in etwa dem Verkaufserlös von S 3.500.000,00 entspricht, so erhöht sich der Wert des Reinnachlasses bei Ansatz des Verkehrswertes anstatt

des Einheitswertes für die Liegenschaft um den Betrag von S 2.751.000,00 (Differenz aus S 3.500.000,00 und S 749.000,00) und beträgt somit S 10.096.045,48. Auch nach Abzug der Legate in Höhe von S 3.799.100,00, der nach dem Tod entstandenen Forderungen von S 925.718,36 und von Verfahrenskosten von S 256.860,80 (laut Protokoll vom 18. Juni 1999) sowie Verfahrenskosten für die Nachtragsabhandlung von S 37.343,000 (laut Protokoll vom 14. September 1999) ergibt sich als "Wert des aus der Erbschaft nach MR Empfangenen ein Betrag von rund S 5.000.000,00, sodass die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Legatars AR in Höhe von S 170.356,00 (entspricht € 12.380,25) jedenfalls in diesem Betrag gedeckt ist. Die Haftung des Erben besteht auch dann, wenn der Erbe das Empfangene nicht mehr hat (siehe Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs 2 ErbStG, ÖStZ 1991, 93).

Alleinerbin nach MR war Frau SZ (bzw. deren Verlassenschaft), weshalb nur diese nach § 13 Abs. 2 ErbStG als Haftende in Betracht kam. Mit der Einantwortung der Verlassenschaft nach SZ an die Bw. als Alleinerbin nach SZ ist die Haftung gemäß § 19 Abs. 1 BAO auf die Bw. übergegangen. Die Bw. hat eine unbedingte Erbserklärung abgegeben, weshalb der Umfang der Inanspruchnahme der Bw. nicht mit dem von ihr aus der Verlassenschaft nach SZ Empfangenen beschränkt ist. Es liegen daher im vorliegenden Fall die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Haftung der Bw. für die Erbschaftsteuer des Legatars AR grundsätzlich vor. Die Inanspruchnahme der Haftungspflichtigen liegt aber im Ermessen der Abgabenbehörde.

Diese Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Bei Auslegung des § 20 BAO wird somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen sein. Nun bedeutet Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Das Ermessen ist bei der Erbenhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es wird daher im Allgemeinen nur dann gesetzeskonform sein, den Erben als Haftenden in Anspruch zu nehmen, wenn die Einbringlichkeit der Abgabe beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (siehe ua VwGH 25.6.1992, 91/16/0045). Da Herr AR seinen Wohnsitz in Israel hat und es kein Vollstreckungsabkommen mit Israel gibt, sind im Heimatstaat des Legatars keine Pfändungen möglich. Abfragen im elektronischen Abgabensystem haben keinen

Hinweis darauf ergeben, dass Herr AR über inländisches Grundvermögen oder Beteiligungen an inländischen Unternehmen oder sonstige inländische Vermögenswerte verfügt, sodass die Einbringlichkeit der von Herrn AR geschuldeten Erbschaftssteuer bei diesem zumindest wesentlich erschwert (wenn nicht sogar unmöglich) ist.

Bei der Ermessensentscheidung sind zwar nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgaben- (Haftungs-)schuld, sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132). Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme (VwGH 21.3.1995, 94/14/0156). Ist die haftungsgegenständliche Abgabe beim Haftungsschuldner uneinbringlich, so wird dies gegen die Erlassung eines gegen ihn gerichteten Haftungsbescheides sprechen. Auch das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung (iSd §§ 236 bzw. 237 BAO), etwa wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben, spricht gegen die Inanspruchnahme persönlich Haftender (siehe Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70).

In der Berufung wurde ua. eingewandt, dass aus der Verlassenschaft kein Bargeld oder sonstigen finanziellen Mittel übrig geblieben seien, da vom verbliebenen Betrag die aufgelaufenen Kosten in Abzug gebracht worden seien. Eine umfassende Darlegung ihrer Einkommens und Vermögensverhältnisse wurde von der Bw. allerdings nicht vorgenommen. Der bloße Verweis auf "aktenkundige persönliche Verhältnisse" kann ein konkretes Vorbringen nicht ersetzen. Von der Bw. wurde nicht einmal behauptet, dass der Steuerbetrag bei ihr uneinbringlich wäre oder dass die Inanspruchnahme ihre Existenz gefährden würde oder ähnliches. Zum (nicht legierten) Nachlassvermögen nach MR gehörte auch eine Liegenschaft, die mit Kaufvertrag vom 19. Juli 2000 um einen Kaufpreis von S 3.500.000,00 verkauft wurde. Das Finanzamt hat in der Begründung des angefochtenen Bescheides unter Hinweis auf die Relation zwischen dem Verkaufserlös von S 3.500.000,00 und dem Abgabebetrag von S 170.356,00 eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung bei der Bw. verneint und wurde dem in der Berufung kein substantisiertes Vorbringen entgegen gesetzt. Es überwiegt daher im vorliegenden Fall das öffentliche Interesse an der Einbringung der ausstehenden Abgabe und stehen der mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid erfolgten Inanspruchnahme der Bw. als Haftende nicht solche Gründe entgegen, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege als unbillig im Sinne einer Unzumutbarkeit erscheinen lassen.

Zum Einwand in der Berufung, dass Herr Rechtsanwalt Dr.F gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG für die Erbschaftsteuer des Legatars hafte, ist zunächst zu bemerken, dass die Haftung nach § 13 Abs. 4 ErbStG ebenso wie jene nach § 13 Abs. 5 ErbStG - im Gegensatz zur Haftung des Erben nach § 13 Abs. 2 ErbStG - verschuldensabhängig ist.

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 gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG 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. Da § 13 Abs. 4 ErbStG zwar eine Haftung für den Bevollmächtigten des Erben, nicht aber eine Haftung des Bevollmächtigten des Legatars vorsieht, besteht keine Möglichkeit Herrn Rechtsanwalt Dr.F nach § 13 Abs. 4 ErbStG zur Haftung heranzuziehen.

Außerdem besteht nach § 13 Abs. 5, 2 Satz ErbStG eine Haftung für Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet, soweit sie das Vermögen vorsätzlich oder fahrlässig vor Berichtigung oder Sicherstellung der Steuer in das Ausland bringen oder ausländischen Berechtigten zur Verfügung stellen. Auch die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Bestimmung sind nicht erfüllt, weil Herr Rechtsanwalt Dr.F nicht Gewahrsam über das Vermögen der Erblasserin (= Frau MR) hatte. Der Nachlass nach MR wurde bereits am 5. Juli 1999 eingewantwortet und damit das Vermögen des Erblassers zu Vermögen der Erbin (= Verlassenschaft nach SZ), sodass mit der am 16. September 1999 erfolgten Überweisung des Legatsbetrages an Herrn Rechtsanwalt Dr.F dieser keine Gewahrsame über Teile des Vermögens der Erblasserin erlangen konnte.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. September 2006