



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MH als Rechtsnachfolgerin nach JS, Adr., vertreten durch Dr. Josef Wegrostek, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Domg. 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. März 2003 zu ErfNr.xxx, St.Nr.xxx betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 17. September 1996 verstorbenen Frau MR war die am 3. September 1997 nachverstorbene Frau JS auf Grund des Testaments vom 13. August 1996 zur Alleinerbin berufen. Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Hietzing vom 5. Juli 1999 wurde der gesamte Nachlass nach MR der Verlassenschaft nach JS eingewantwortet. Alleinerbin nach JS war die nunmehrige Berufungswerberin (kurz Bw.) Frau MH, der der Nachlass nach JS mit Einantwortungsurkunde vom 28. März 2002 eingewantwortet wurde.

Die Erblasserin MR hatte 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 JS einen Bescheid mit der Bezeichnung "Bescheid gem. § 13 (2) ErbStGes."

Dieser Bescheid hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Betrifft Erwerb von Todes wegen nach RM verstorben am 17.9.1996 betr. Legat RA für den oben angeführten Rechtsvorgang wird die ERBSCHAFTSSTEUER € 12.380,25 festgesetzt mit

Berechnung der festgesetzten Erbschaftsteuer:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) mit 20,0 % vom gemäß § 28

ErbStG gerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 851.780,00 mit S 170.356,00

Erbschaftsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) S 170.356,00

Dieser Betrag entspricht € 12.380,25

Die festgesetzte Abgabe wird mit Ablauf eines Monats nach Zustellung dieses Bescheides fällig.

Dieser Betrag ist ein gleichlautender. Wegen Einbringungsschwierigkeiten beim Legatar RA ergeht die Vorschreibung an Sie."

In der Begründung wurde sodann noch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage rechnerisch dargestellt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde darauf verwiesen, dass der Legatar AR Rechtsanwalt Dr.F als seinen Machthaber bestellt habe und sich dieser auf die ihm gemäß § 8 RAO erteilte Vollmacht berufen habe. Als das Verlassenschaftsverfahren gerichtlich beendet worden sei, seien die Legate ausbezahlt bzw. im gegenständlichen Fall ein Betrag von S 2.000.000,00 am 16. September 1999 an Rechtsanwalt Dr.F überwiesen worden. Gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG hafte Rechtsanwalt Dr.F für die aus dem Legat erwachsene Steuerschuld und hätten allfällige Bescheide ihm zugestellt werden müssen. Dieses Vertretungsverhältnis sei aus dem Akt eindeutig ersichtlich. Das Finanzamt treffe eine gewisse Auffindungs- bzw. Ermittlungspflicht. Der Machthaber des Legatars, Rechtsanwalt Dr.F hätte dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bei der Auffindung des Legatars dessen Adresse oder Telefonnummer nennen können. Außerdem gab die Bw. zu ihren persönlichen Verhältnissen an, dass ihr aus der Verlassenschaft kein Bargeld bzw. sonstigen finanziellen Mittel übrig geblieben seien, da vom verbliebenen Betrag die aufgelaufenen Kosten 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 eingeschrittenen Machthaber vorzuschreiben. Zum Beweis wurde der Berufung ein Überweisungsbeleg in Kopie beigelegt. Daraus ergibt sich, dass am 16. September 1999 das Legat für Herrn AR in Höhe von S 2.000.000,00 gemeinsam mit Rechtsanwaltskosten in Höhe von S 840.000,00 (in Summe S 2.840.000,00) an Herrn Dr.F überwiesen wurden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt lediglich darauf, dass auf Grund des § 13 Abs. 2 ErbStG neben den im Absatz 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 hafte.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht ins Grundbuch und in das elektronische Abgabensinformationssystem. Daraus ergibt sich, dass die nachlassgegenständliche Liegenschaft EZxxx mit einem Einheitswert von S 749.000,00 von der Verlassenschaft nach JS zu einem Kaufpreis von S 3.500.000,00 verkauft wurde.

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. Diesem gegenüber wurde auch mit rechtskräftigem Abgabenbescheid vom 20. April 2001 die Erbschaftssteuer für seinen Erwerb festgesetzt.

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).

Erbe nach MR war Frau JS. Da diese nachverstorben ist, ist die Haftung auf die Bw. als deren Gesamtrechtsnachfolgerin übergegangen. Geht man davon aus, dass der Verkehrswert der nachlassgegenständlichen Liegenschaft EZxxx in etwa dem Verkaufserlös von S 3.500.000,00 entspricht, so 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).

Es liegen daher im vorliegenden Fall die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Haftung nach § 13 Abs. 2 ErbStG grundsätzlich vor. Die Inanspruchnahme des 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 berechnigte 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 Erschwerissen 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 der Legatar seinen Wohnsitz in Israel hat und keine Anhaltspunkte dafür vorhanden sind, dass dieser über Vermögen im Inland verfügt, ist die Einbringlichkeit der von ihm geschuldeten Erbschaftssteuer zumindest wesentlich erschwert.

Bei der Ermessensentscheidung sind 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. Im Hinblick darauf, dass zum (nicht legierten) Nachlassvermögen auch eine Liegenschaft gehört hat, die um einen Kaufpreis von S 3.500.000,00 verkauft wurde, scheinen aufs Erste Gründe für eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht gegen zu sein. Feststellungen über die Vermögenslage der Bw. wurden aber vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid nicht getroffen. Außerdem enthält der bekämpfte Bescheid keine Begründung für die vom Finanzamt getroffene Ermessensentscheidung.

Zum Einwand in der Berufung, dass Herr Rechtsanwalt Dr.F gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG für die Erbschaftsteuer des Legatars hafte, ist zu bemerken, dass die Haftung nach § 13 Abs. 4 ErbStG und 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.

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.

Da § 13 Abs. 4 ErbStG nur eine Haftung für den Bevollmächtigten des Erben, nicht aber eine Haftung des Bevollmächtigten des Legatars vorsieht, könnte Herr Rechtsanwalt Dr.F nicht nach § 13 Abs. 4 ErbStG, sondern allenfalls nur nach § 13 Abs. 5 ErbStG (bei Vorliegen eines Verschuldens) zur Haftung herangezogen werden.

§ 7 Abs. 1 BAO bestimmt, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldnern werden.

Wenn mehrere Haftungspflichtige in Betracht kommen, dann ist die Ermessensentscheidung, wer von diesen in Anspruch genommen wird, entsprechend zu begründen (VwGH 17.12.2002, 98/17/0250; VwGH 21.5.1992, 91/17/0044; VwGH 13.11.1992, 91/17/0047).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenat sprechen Gründe der Verwaltungsökonomie dafür, dass die Abgabenbehörde von mehreren für eine Haftung in Betracht kommenden Personen zunächst die in Anspruch nimmt, deren Haftung verschuldensunabhängig ist und deshalb kein zusätzliches Beweisverfahren erfordern. Diese Zweckmäßigkeitsüberlegungen wären jedoch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats den berechtigten Interessen des Erben gegenüberzustellen. Diese Interessensabwägung ist von der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmen und auch entsprechend im Haftungsbescheid zu begründen.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der

Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung ist keine Maßnahme der Abgabenfestsetzung, sondern eine solche der Abgabeneinhebung (vgl. VwGH 19.12.1996, 95/16/0204; VwGH 24.1.2001, 99/16/0524 bis 0527).

Die Überschrift des angefochtenen Bescheides ("Bescheid gemäß § 13 (2) ErbstGes.") deutet zwar darauf hin, dass das Finanzamt einen Haftungsbescheid iSd § 224 BAO und keinen Abgabenbescheid iSd 198 BAO erlassen wollte. Mit dem Spruch des angefochtenen Bescheides (und nur dieser ist der Rechtskraft zugänglich) erfolgte jedoch eine Abgabenfestsetzung und keine Geltendmachung einer Haftung. Nach § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlage) zu enthalten. Alle diese für einen Abgabenbescheid relevanten Merkmale sind im angefochtenen Bescheid enthalten. Es erfolgte ausdrücklich eine Festsetzung der Erbschaftsteuer mit € 12.380,25. Auch die Hinweis im Bescheid "Die festgesetzte Abgabe wird ... fällig" und "Wegen Einbringungsschwierigkeiten beim Legatar RA ergeht die Vorschreibung an Sie", sprechen dafür, dass das Finanzamt die Bw. mittels eines Abgabenbescheides (als ob es sich bei der Bw. um einen weiteren Gesamtschuldner handeln würde) in Anspruch nehmen wollte. Im Bescheidspruch wird nicht zum Ausdruck gebracht, dass gegenüber der Bw. bloß als Haftende eine Einhebungsmaßnahme gesetzt werden sollte. Die Erlassung eines Abgabenbescheides gegenüber der Bw. ist 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. Der angefochtene Bescheid vom 12. März 2003 war daher aus verfahrensrechtlichen Gründen gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben. Davon unberührt bleibt aber allenfalls die Möglichkeit für die Abgabenbehörde erster Instanz, die Bw – nach Treffen einer entsprechenden Ermessensentscheidung - mittels Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen.

Wien, am 22. Dezember 2005