



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn D.K., W., vertreten durch W.Z., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch Herrn HR Dr. Gerhard Felmer und Frau ADir. Gertrud Braun, vom 16. September 2004 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher nach der am 2. Juli 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Frau R.G. ist am xy verstorben. In ihrem Testament vom yz setzte sie unter Widerruf aller früher errichteten letztwilligen Anordnungen Herrn D.K., den Berufungswerber, als Alleinerben ein. Mit Beschluss vom 12. Oktober 1994 wurde die zum gesamten Nachlass abgegebene unbedingte Erbserklärung des Berufungswerbers vom Bezirksgericht X angenommen.

Mit Beschluss vom 11. November 1994 wurden vom Bezirksgericht X die von Herrn D.S. und von Frau K.K. auf Grund des Gesetzes je zum halben Nachlass abgegebenen bedingten Erbserklärungen angenommen. Von den gesetzlichen Erben wurde am 10. Februar 1995 beim Landesgericht eine Erbrechtsklage auf Feststellung der Ungültigkeit des Testamente vom yz eingebbracht.

Mit einem vor dem Landesgericht unter Cg am 13. Dezember 1999 abgeschlossenen Vergleich verpflichtete sich der Berufungswerber gegenüber den gesetzlichen Erben, diesen im

gegenständlichen Verlassenschaftsverfahren einen Betrag von S 2,200.000,-- in elf Raten zu je S 200.000,--, beginnend mit dem der Rechtskraft der Einantwortungsurkunde nachfolgenden zweiten Monatsersten, die Folgeraten bis jeweils Ersten eines jeden darauf folgenden Monats, zu bezahlen, womit sämtliche wechselseitigen Ansprüche bereinigt und verglichen wurden.

Mit Einantwortungsurkunde vom 9. Mai 2000 wurde der Nachlass der Frau R.G. dem Berufungswerber eingeantwortet.

Laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis vom 6. April 2000 setzt sich das Nachlassvermögen wie folgt zusammen:

<u>AKTIVA.</u>	S	Betrag
Girokonto bei der Erste Bank	S	104.283,21
Wertpapierdepot bei der Erste Bank	S	37.200,00
Liegenschaft Rudolfsheim, Einheitswert	S	588.000,00
Liegenschaft Währing 1, Einheitswert	S	510.000,00
Liegenschaft Alsergrund, Einheitswert	S	299.000,00
Liegenschaft Währing 2, Einheitswert	S	680.000,00
Liegenschaft Währing 3, Einheitswert	S	330.000,00
Liegenschaft Favoriten 1, Einheitswert	S	517.000,00
Liegenschaft Favoriten 2, Einheitswert	S	646.000,00
Konto bei Creditanstalt AG	S	22.298,82
Safe bei Creditanstalt AG	S	0,00
Konto bei der Bank Austria	S	2.120,63
Depotkonto bei der Bank Austria	S	250.000,00
Gemeinschaftssafe bei der Bank Austria (versilbertes Essbesteck)	S	3.000,00
Geschäftsanteile bei der Kreditgenossenschaft für Gewerbetreibende	S	2.000,00
Bausparvertrag	S	29.452,73
Kleidung, Wäsche, alt, ohne Wert	S	0,00
Einrichtung, Gebrauchsgegenstände, alt, ohne Verkehrswert	S	0,00
Konto bei der Creditanstalt AG (aus Vorverlassenschaft)	S	25.366,08
weiteres Konto bei der Creditanstalt AG (aus Vorverlassenschaft)	S	49.799,09
Summe der Aktiva	S	<u>4,095.475,56</u>

PASSIVA:

Begräbniskosten	S	52.425,00
Trauerbilder	S	1.500,00
Grabstein/Grabinschrift	S	4.200,00
Trauerkleidung	S	3.212,00
Trauermahl	S	3.856,00
Übernachtungskosten anlässlich Begräbnis	S	2.068,00
Privatklinik X, Aufenthaltskosten	S	35.224,00
Stempelmarken, Postentgelte	S	2.361,70
Taxi, Benzin	S	631,10
Blumen, Kränze	S	4.952,00
Strom, Gas	S	848,00
Bezahlte Forderungen gegen die Verlassenschaft	S	27.362,00
Darlehen Wohnhaus-Wiederaufbaufonds 1	S	638.062,70
Darlehen Wohnhaus-Wiederaufbaufonds 2	S	461.090,40
Kredit bei der Kreditgenossenschaft für Gewerbetreibende 1	S	317.878,35
Kredit bei der Kreditgenossenschaft für Gewerbetreibende 2	S	119.015,39
Honorarforderung Notar (Adoptionsvertrag)	S	33.894,00
Diverse Ausgaben	S	3.000,00
Notar (GK-Gebühr für Vorverlassenschaft)	S	7.714,00
Gebäudeverwaltung 1	S	10.710,72
Gebäudeverwaltung 2	S	505.639,74
Gebäudeverwaltung 3	S	86.142,47
Gebäudeverwaltung 4	S	307.175,56
Gebäudeverwaltung Forderung per Todestag auf Abrechnungen	S	519.953,74
Summe der Passiva	S	<u>3.148.916,87</u>

Der am 10. November 2000 an den Berufungswerber ergangene Erbschaftssteuerbescheid enthält nach der Berechnung der Erbschaftssteuer folgende Aufstellung, wie die Bemessungsgrundlage ermittelt wurde:

<i>Einheitswert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)</i>	<i>3.570.000,00 S</i>
<i>Guthaben bei Banken</i>	<i>233.320,56 S</i>
<i>sonstige Forderungen</i>	<i>2.000,00 S</i>
<i>sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)</i>	<i>250.000,00 S</i>

<i>sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerpflichtig)</i>	37.200,00	S
<i>Hausrat einschließlich Wäsche</i>	3.000,00	S
<i>Kosten der Bestattung</i>	- 65.945,00	S
<i>Kosten des Grabdenkmals</i>	- 4.200,00	S
<i>Kosten der Regelung des Nachlasses</i>	- 18.908,00	S
<i>sonstige Kosten</i>	- 113.102,80	S
<i>Bankverbindlichkeiten</i>	- 436.893,74	S
<i>Darlehen</i>	- 1.099.153,10	S
<i>sonstige Verbindlichkeiten</i>	- 519.953,74	S
<i>Abfindung gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG</i>	- 2.200.000,00	S
<i>Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG</i>	- 1.500,00	S
<i>Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG</i>	- 483.320,56	S
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>	0,00	S

Mit Erbschaftssteuerbescheid ebenfalls vom 10. November 2000 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber Frau K.K. die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG, ausgehend von der mit dem Vergleich vom 13. Dezember 1999 zugesprochenen Zahlung von S 1.100.000,-- und unter Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG, mit S 329.550,-- fest. Dieser Bescheid erging an deren Vertreter. Gegen diesen Bescheid wurde eine Berufung eingebracht. Mit Berufungsentscheidung vom 16. September 2002 wurde die Vorschreibung abgeändert und die Erbschaftssteuer mit € 8.208,83 festgesetzt. Diese Vorschreibung wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19. März 2003, Zl. 2002/16/0249, bestätigt.

Die Zahlungsaufforderung vom 17. Juni 2003 erging wie der Erbschaftssteuerbescheid an Frau K.K. zu Handen ihres Vertreters. Zu dieser Zahlungsaufforderung teilte der Vertreter mit, dass das Vollmachtsverhältnis zu Frau K.K. aufgelöst ist und dass er mit ihr keinen Kontakt mehr habe. In der Folge erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Zahlungsaufforderung an Frau K.K. direkt in Ungarn. Diese Zahlungsaufforderung hat folgenden Wortlaut:

„*Ihr Abgabekonto weist lt. Rückstandsausweis vom 11. August 2003 vollstreckbare Abgabenschuldigkeiten in Höhe von **9.179,88 €** aus.*

*Sie können Vollstreckungsmaßnahmen – wie z.B. die Pfändung von Arbeitseinkommen, Geldforderungen u. a. – und Vollstreckungskosten vermeiden, wenn Sie diese Abgabenschuldigkeiten **bis zum 25. September 2003** zu obiger Steuernummer/Zahl einzahlen.*

Erwerb von Todes wegen nach G=R.G.

Ein Erlagschein für die Einzahlung liegt bei.“

Von Frau K.K. wurde dann am 5. September 2003 mitgeteilt, dass sie 88 Jahre alt und zu 90 % blind ist und sie nur mehr „mit Begleitung verkehren“ kann. Ihre Rente beträgt € 250,--.

Am 8. September 2003 wurde von ihr ergänzt, dass sie „die ganze erbschaftliche Sache“ in die „Kompetenz“ ihrer Tochter übergeben und deshalb aus der Erbschaft nichts bekommen hat.

Da die Erbschaftssteuer von Frau K.K. nicht bezahlt wurde, erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 16. September 2004 gegenüber dem nunmehrigen Berufungswerber einen Bescheid mit der Bezeichnung „Haftungsbescheid gem. § 13 (2) ErbStG“.

Dieser Bescheid hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*„Betrifft: Erwerb von Todes wegen nach R=R.G. verstorben
am x=xy*

K.K., Stkl 5

*Für den oben angeführten Rechtsvorgang wird die
ERBSCHAFTSSTEUER festgesetzt mit* € 8.208,83

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:

*gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse 5) mit 20,0 % vom
gemäß § 28 ErbStG gerundeten steuerpflichtigen Erwerb
in Höhe von S 564.780,00 mit* S 112.956,00

Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) S 112.956,00
bisher war vorgeschrieben S 112.956,00

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

Darunter befindet sich folgender Stempelaufdruck:

*„Hinsichtlich des (der) angeführten Miterben – Pflichtteilsberechtigten – Legatare(s) – ergeht
dieser Bescheid als Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) gem. § 13 Abs. 2 ErbStGes. an Sie
als Gesamtschuldner.“*

Der Gesamtbetrag ist daher von Ihnen an das Finanzamt abzuführen.“

Auf der Rückseite enthält der Bescheid folgende Begründung:

***„Da der nach zivilrechtlichen Vorschriften Verpflichtete die Steuer nicht entrichtet
hat, ergeht die Vorschreibung an Sie.“***

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt.

Erwerb gem. § 2(2)4 ErbStG S 1.100.000,00

Kosten d. Rechtsstreites S 292.058,44

Freibetrag gem. § 14(1) ErbStG S 1.500,--

Freibetrag gem. § 15(1)17 ErbStG	S	241.660,28
Gesamt	S	564.781,32"

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung enthält folgende Begründung:

„Gem. § 13 Abs. 2 ErbStG, haftet der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.“

Aus dieser Bestimmung sind zwei Aspekte zu entnehmen:

1. Die Haftung ist der Höhe nach beschränkt. Jeder Erbe haftet für die Erbschaftssteuerschuld nur in dem Ausmaß als ihm auch ein Anteil an dem Nachlass zugekommen ist. Der Erbschaftssteuerbescheid vom 10. November 2000 (Steuernummer: x/y; Finanzamt f. Geb. u. Verkehrst. In Wien) enthält eine Auflistung der Bemessungsgrundlagen des Nachlasses. Unter Abzug der bereits entrichteten Erbschaftssteuer von Herrn D=D.K. ergibt sich ein negativer Betrag i.H.v. ATS - 434.035,82. Da der wertrnäßige Anteil des Erbanfalls des Herrn D=D.K. bereits negativ ist, entzieht sich so die Grundlage jedweder Haftungsmöglichkeit. Herrn D=D.K. mittels Haftungsbescheid zum Mitschuldner der Erbschaftssteuer der Frau K.K. fehlt demnach die rechtliche Grundlage.

2. Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung.

Ermessensentscheidungen sind innerhalb der Grenzen zu treffen, die das Gesetz und die allgemeine Rechtssprechung vorgibt. Die Ausübung des Ermessens ist in dem Bescheid ausführlich zu begründen, um einer allfälligen Überprüfung durch die Gerichte zugänglich zu sein. Im erwähnten Bescheid fehlt jegliche Begründung der Ermessensübung. Demzufolge ist eine Überprüfung, inwieweit die Ermessensübung innerhalb der gesetzlichen Schranken erfolgte, nicht möglich. In der Ausübung des Ermessens sind sämtliche Tatsachen jedes einzelnen Falls zu berücksichtigen und meritorisch zu entscheiden. Gem. unserem Kenntnisstand wurde der Ermessensspielraum weit überschritten. Die Grundlage für die Erlassung eines Haftungsbescheids gegenüber unserem Mandanten war und ist nicht gegeben. Folgende Umstände wurden in der Ermessensentscheidung offenbar nicht berücksichtigt:

a. Die Primärschuldnerin Frau K.K. ist in Ungarn ansässig; die Wohnadresse ist der Behörde bekannt. Aus der durchgeführten Akteneinsicht vom 29. September 2004 wurde erkennbar, dass Frau K.K. eine Zahlungsaufforderung am 15. August 2003 gültig zugestellt worden ist. Der Rückschein trägt die persönliche Unterschrift der Primärschuldnerin. Aufgrund des Umstandes, dass seit 1. Mai 2004 die Republik Ungarn Vollmitglied der Europäischen Union ist, ergibt sich auch die Möglichkeit der Geltendmachung der Steuerschuld gem. § 1 EG Vollstreckungsamtshilfegesetz. Da die Haftung subsidiär zur Primärschuld besteht, sind vor Geltendmachung der Haftung sämtliche der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Mittel auszuschöpfen. Die Vollstreckungshandlungen der aushaftenden Steuerschuld erschöpften sich in der Zustellung des Steuerbescheides. Eine Vernachlässigung der exekutiven Einbringungsmöglichkeit stellt eine Ermessenswidrigkeit dar (vgl. Stoll; BAO Kommentar Band 3 § 224 S. 2356) zu.

b. Des weiteren ist zu beachten, dass die Erbschaftsteuer der Frau K.K. aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs angefallen ist. Die klagenden Parteien waren Herr D.S. und Frau K.K. gegen Herrn K=D.K.. Im Zuge des Vergleichs wurde eine Vergleichssumme von ATS 2.200.000,-- vereinbart. Diese Summe floss den klagenden Parteien zu jeweils 50% zu. Herr D.S. ist nach unsere Aktlage in Österreich ansässig und der Behörde bekannt. Im Zuge der Akteneinsicht wurde festgestellt, dass Herr D=D.S. nicht mittels Haftungsbescheid zur Begleichung der Erbschaftssteuerverbindlichkeit von Frau K.K. herangezogen wurde. Insoweit hat die Behörde das Ermessen ebenfalls überschritten, da dem gerichtlichen Vergleich folgend, evident ist, dass eine Haftung von Verbindlichkeiten von Herrn L. G=D.K. gegenüber

Frau K.K. ausgeschlossen ist. Den einschlägigen Kommentierungen zur Ermessensübung folgend ist dem vertraglichen Innenverhältnis bei mehreren Haftungspflichtigen der Vorrang zu geben. In Anbetracht dieser Auslegung hat die Finanzbehörde ihren Ermessensspielraum überschritten. Die Finanzbehörde ist vielmehr gefordert in einem ersten Schritt, falls die Vollstreckung bei Frau K.K. erfolglos bleibt, den aushaftenden Betrag von Herrn D.S. einzufordern bzw. einzutreiben.

Aus den dargelegten Gründen ist ersichtlich, dass ein Haftungsbescheid gestützt auf § 13 Abs. 2 ErbStG keine rechtliche Grundlage hat. Insoweit ist der Bescheid rechtswidrig und daher ersatzlos aufzuheben.“

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2005 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Gem. § 13 (2) ErbStG haftet der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner. Laut Beschluss des BG X vom 12. Okt. 1994 wurde vom Notar Z.W. namens des Testamentserben F=D.K. auf Grund des Testamente v. y=yz zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben und zu Gericht angenommen. Weiters wurden laut Beschluss des BG X v. 11.11.1994 von RA H.G. namens D.S. und K.K. aufgrund des Gesetzes je zum halben Nachlass bedingte Erbserklärungen abgegeben und zu Gericht angenommen.“

Daraus ist eindeutig abzuleiten, dass diese drei Personen am Erbfall beteiligt waren.

Diese wiederstreitenden Erbserklärungen und der darauf folgende Erbrechtsstreit wurden mit Vergleich des LG v. 13.12.1999 bereinigt.

Die klagenden Parteien D=D.S. und K.K. erhielten als Abfindungsbetrag vom Testamentserben je einen Betrag von ATS 1.100.000.-.

Mit Einantwortungsurkunde v. 09.05.2000 wurde der Nachlass Herrn G=D.K. zu 1/1 eingearbeitet.

Da gem. § 13 (2) ErbStG nur der Erbe für die Erbschaftssteuer der am Erbfall Beteiligten haftet, kann einzig und allein der Erbe Herr G=D.K. zur Haftung herangezogen werden. Für eine Ermessensentscheidung ist somit kein Raum.

Der Erbe haftet bis zur Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen, wobei jedoch für die Feststellung der Höhe des Wertes nicht der Einheitswert, sondern der Verkehrswert der Liegenschaften maßgebend ist. Selbst wenn als Verkehrswert für die Liegenschaften nur der 5- fache Einheitswert (was für Liegenschaften in Wien sicher äußerst gering geschätzt ist) angenommen wird, ergibt sich für den Erben ausgegengen vom Reinnachlass laut Vermögensbekenntnis ATS 946.558.- unter Ansatz des Verkehrswertes der Liegenschaften und Abzug des Abfindungsbetrages v.ATS 2.200.2000.-, Abzug der ErbSt ATS 71.400.- und der Abhandlungskosten ATS 18.908.- ein Nachlasswert von ATS 12.936.250.-.

In diesem Wert findet der Steuerbetrag von Frau K=K.K. unzweifelhaft Deckung.“

Dem erwiderte der Berufungswerber im Vorlageantrag Folgendes:

„Unbestritten ist, dass Herr K=D.K. testamentarischer Alleinerbe des Nachlasses ist. Die unbedingte Erbserklärung wurde am 12.10.1994 abgegeben. Darüberhinaus wurden von Herrn D.S. und Frau K.K. am 11.11.1994 bedingte Erbserklärungen abgegeben. Der folgende Erbrechtsstreit wurde mit Vergleich vom 13.12.1999 beendet. Der Vergleich bestimmt, dass Herr K=D.K. eine Summe von ATS 2.200.000,-- an die Prozessgegner zu entrichten hat. Eine

quotale Festlegung auf den Prozessgegner erfolgte im Vergleich nicht. Der Vergleich wurde von Herrn K=D.K. vollinhaltlich erfüllt.

Herr K=D.K. wurde mit Einantwortungsurkunde vom 09.05.2000 als Alleinerbe eingearbeitet. Herr K=D.K. hat die auf das Erbe entfallende Erbschaftssteuer iHv. ATS 71.400,-- vollständig beglichen.

Die Vergleichszahlungen an die beiden Prozessgegner stellen gem. § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG Erwerbe von Todes wegen dar. Gem. § 13 Abs. 1 ErbStG ist jeder Erwerber im Sinne des § 2 ErbStG Steuerschuldner für seinen erhaltenen Anteil. In erster Linie ist die Steuerschuld vom Primärschuldner einzuhaben.

Die Inanspruchnahme des Erben als Haftungspflichtiger gem. § 13 Abs. 2 ErbStG ist stets eine Ermessensentscheidung (vgl. Richtlinie für die Abgabeneinhebung AÖF2004/95 RZ 1235; VwGH 14.1.2003 97/14/0176). Darüberhinaus ist die Ermessensentscheidung derart zu begründen, dass sie einer späteren Überprüfung durch den VwGH zugänglich ist. Insofern ist der Berufungsvorentscheidung entgegen zutreten, die einen Ermessensspielraum nicht erkennen will. Ermessensentscheidungen sind an die gesetzlichen Vorgaben des § 20 BAO gebunden. Insbesondere ist die Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Diese Abwägung ist im Haftungsbescheid nicht berücksichtigt worden.

Gegen die Inanspruchnahme des Herrn K=D.K. sprechen unserer Meinung nach folgende Punkte:

1. Es wurde ein Vergleich mit Herrn D=D.S. und Frau K.K. gemeinsam geschlossen. In Summe beträgt die Vergleichszahlung ATS 2.200.000,--. Es wurde nur ein Vergleich und somit ein Rechtsakt geschlossen. Der Betrag floss beiden klagenden Parteien gemeinsam zu. Die Aufteilung zwischen den beiden Klägern ist von Herrn K=D.K. losgelöst zu beurteilen. Insofern ergibt sich, dass Herr D=D.S. Schuldner der Erbschaftssteuer im Sinne des § 13 Abs. 1 ErbStG ist und demzufolge auch in Anspruch zu nehmen ist.

2. Die einzige Einbringungsmaßnahme, die von Seiten der Behörde gesetzt wurde, ist die Zustellung einer mit Rückschein ausgestellten Zahlungsaufforderung vom 15. August 2003 an den Wohnsitz der Schuldnerin in Ungarn. Da Frau K.K. den Brief entgegennahm und darauf sogar reagierte, war der Wohnsitz der Schuldnerin der Behörde bekannt.

3. Die Behörde hat sich selbst eines Verschuldens schuldig gemacht, da offenbar erst fast 4 Jahre nachdem der Vergleich zustande gekommen ist (rechtswirksam seit 31.1.2000), eine Einbringungsmaßnahme gesetzt wurde. Dass nach einer derart langen Zeitspanne die Einbringlichkeit erschwert ist, entspricht der Lebenserfahrung.

4. Die Republik Ungarn ist Mitgliedsland der Europäischen Union. Es findet das Bundesgesetz zur Durchführung der EG-Betreibungsrichtlinie (EG-Vollstreckungshilfegesetz) Anwendung. Die Einbringung der ausstehenden Erbschaftssteuer ist unter Zuhilfenahme des Amtshilfeabkommens möglich.

5. Die Inanspruchnahme des Herrn D=D.K. erfolgte überraschend nachdem der Vergleich bereits vor mehr als 5 Jahren geschlossen worden ist. Aufgrund des verstrichenen Zeitraums erscheint es rechtswidrig, den gesamten aushaltenden Betrag zu fordern."

Eine Einsicht in den Gerichtsakt des Landesgericht Cg hat ergeben, dass die klagenden Parteien den Streitwert für die gegenständliche Feststellungsklage vorerst bloß mit S 1.000.000,-- angesetzt haben. In der Klagebeantwortung wurde vom Vertreter des Berufungswerbers festgehalten, dass allein der steuerliche Einheitswert des in den Nachlass fallenden Realvermögens mehr als das Dreifache des von den Klägern angesetzten

Streitwertes beträgt und bleibe zu bemerken, dass der gängige Verkehrswert für das Haus A samt zugehöriger unbebauter Baufläche mehr als das Zehnfache ausmache. Ausgehend von einem Einheitswert von S 510.000,-- würde der Verkehrswert dieser Liegenschaft nach diesen Ausführungen mindestens S 5,100.000,-- betragen. Alleine der Ansatz dieser Liegenschaft mit dem Verkehrswert würde zu einer Erhöhung des angefallenen Vermögens in der Höhe von mindestens S 4,590.000,-- führen.

In der am 2. Juli 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass § 13 Abs. 4 ErbStG vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern nicht berücksichtigt wurde und der Rechtsanwalt nicht zur Haftung herangezogen wurde. Die Anwendung des § 13 Abs. 4 ErbStG ist möglich, da es sich bei Herrn D.S. und Frau K.K. um Erben im weiteren Sinn handelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass der Berufungserwerber testamentarischer Alleinerbe des Nachlasses nach Frau R.G. ist. Dem Berufungserwerber wurde dieser Nachlass mit Einantwortungsurkunde vom 9. Mai 2000 als Alleinerbe eingeantwortet. Die Vergleichszahlungen an Frau K.K. und Herrn D.S. stellen gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG Erwerbe von Todes wegen nach Frau R.G. dar. Am Erbfall beteiligt waren somit der Berufungserwerber als Erbe, Frau K.K. und Herr D.S..

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). Ein Gesamtschuldverhältnis ist bei Erwerben von Todes wegen niemals gegeben, da als Abgabenschuldner nicht alle Erwerber zusammen in Betracht kommen, sondern nur jeder Einzelne für sich. Daher ist Steuerschuldner für das auf Grund des vor dem Landesgericht am 13. Dezember 1999 abgeschlossenen Vergleiches erworbene Vermögen jeweils der einzelne Erwerber. Frau K.K. ist alleinige Steuerschuldnerin für ihren anteiligen Erwerb in der Höhe von S 1,100.000,-- genauso wie Herr D.S. alleiniger Steuerschuldner für seinen anteiligen Erwerb in der Höhe von S 1,100.000,-- ist. Herr D.S. kann auf keinen Fall als Steuerschuldner für den Erwerb der Frau K.K. herangezogen werden, auch dann nicht, wenn diesen beiden Personen dieses Vermögen auf Grund eines mit dem Erben gemeinsam geschlossenen Vergleiches zufällt.

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 sind nicht die Einheitswerte, sondern die

Verkehrswerte der Nachlassliegenschaften maßgebend (vgl. VwGH 25. 6. 1992, 91/16/0045). Ausgehend von dem in der Berufung ermittelten negativen Betrag in der Höhe von S – 434.035,82 (dieser Betrag wurde nach der Auflistung im Erbschaftssteuerbescheid des Berufungswerbers und nach Abzug der Erbschaftssteuer ermittelt) käme es alleine durch den Ansatz der Liegenschaft A mit dem Verkehrswert zu einer Aufwertung in der Höhe von S 4.590.000,--. Alleine der Ansatz der Liegenschaft A mit dem Verkehrswert führt zu einem Wert des aus der Erbschaft Empfangenen in der Höhe von mehr als S 4 Millionen (oder mehr als € 290.000,--). Würde man die restlichen im Nachlass vorhandenen Liegenschaften auch noch mit den Verkehrswerten ansetzen, würde sich dieser Betrag noch wesentlich erhöhen. Die Erbschaftssteuer für den Erwerb der Frau K.K. in der Höhe von € 8.208,83 (entspricht S 112.956,--) findet jedenfalls in diesem Betrag eine Deckung. Auch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien kommt in seiner in der Berufungsvorentscheidung angeführten Berechnung, welcher nicht widersprochen wurde, zu dem Ergebnis, dass die Erbschaftssteuer der Frau K.K. in dem vom Berufungswerber aus der Erbschaft Empfangenen Deckung findet.

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. Das Ermessen, den Erben als Haftenden in Anspruch zu nehmen, wird im Allgemeinen dann gesetzeskonform sein, wenn die Einbringlichkeit beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist.

Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. § 7 Abs. 1 BAO bestimmt, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern werden.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid (§ 224 BAO) stellt eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (vgl. Ritz, BAO³, § 238 Tz. 5 unter Hinweis auf VwGH 6. 8. 1996, 93/17/0093). Im vorliegenden Fall wurde die Abgabe mit Bescheid vom 10. November 2000 der Primärschuldnerin vorgeschrieben, noch mit der Zahlungsaufforderung vom 17. Juni 2003 wurde die Verjährung unterbrochen, weshalb bei Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides vom 16. September 2004 die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist noch nicht abgelaufen war (diese wäre auch ohne Unterbrechungshandlung noch nicht abgelaufen).

Auf Grund des § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, welche 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. Bei Auslegung des § 20 BAO wird somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte 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).

Bei der Erbenhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG ist das Ermessen im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben, weshalb die Geltendmachung der Haftung nur dann gesetzeskonform sein wird, wenn die Einbringlichkeit der Erbschaftssteuer beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (VwGH 23. 4. 1992, 90/16/0196). Da Frau K.K. ihren Wohnsitz in Ungarn hat, lediglich eine Rente in der Höhe von € 250,-- bezieht und sie aus der Erbschaft nach ihren Angaben nichts bekommen hat, da sie „die ganze erbschaftliche Sache“ in die „Kompetenz“ ihrer Tochter übergeben hat, ist die Einbringlichkeit der von ihr geschuldeten Erbschaftssteuer gefährdet, auf alle Fälle wesentlich erschwert. Besonders auch deswegen, weil das EG-Vollstreckungssamtshilfegesetz nicht die Erbschaftssteuer betrifft.

Kämen, was hier nicht der Fall ist, mehrere Miterben als Haftungspflichtige in Betracht, wäre auch unter diesen die Auswahl nach den Ermessenskriterien des § 20 BAO vorzunehmen. Streng genommen liegt ein Ermessensspielraum zu Gunsten des haftungspflichtigen Erben gar nicht mehr vor, wenn außer diesem Erben, so wie im Berufungsfall, kein weiterer Gesamtschuldner vorhanden ist, (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Loseblattsammlung, Verlag Enns, § 13 Tz. 15a), damit aber konnte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien auf die Geltendmachung der Haftung dem Berufungswerber gegenüber gar nicht verzichten. Da die Steuer von der nach zivilrechtlichen Vorschriften Verpflichteten nicht entrichtet wurde, die Einbringlichkeit bei ihr gefährdet, auf alle Fälle aber wesentlich erschwert ist, wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit der Vorschreibung dieser Steuer an den Berufungswerber die Grenzen des Ermessens nicht überschritten.

Da es sich im vorliegenden Fall um eine persönliche Haftung iSd § 7 BAO und nicht etwa um eine Ausfallhaftung (wie z. B. die Haftung gemäß § 9 BAO) handelt, setzt die gesetzeskonforme Ermessensübung im gegebenen Zusammenhang entgegen der Ansicht des

Berufungswerbers auch nicht voraus, dass bereits eine objektive offbare Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Eigenschuldner feststeht. Entsprechend der oben zitierten Rechtsprechung genügt es vielmehr, dass die Einbringlichkeit beim Primärschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist. Die Begründung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien im angefochtenen Bescheid, dass die Vorschreibung an den Berufungswerber ergeht, da der nach zivilrechtlichen Vorschriften Verpflichtete die Steuer nicht entrichtet hat, lässt erkennen, dass die Einbringlichkeit der Abgabe zumindest erschwert ist.

Der Berufungswerber stützt sein Begehren auf Nichtheranziehung als Haftender auch auf die Bestimmung des § 13 Abs. 4 ErbStG. Der Text dieser Norm lautet:

„Haben Erben, gesetzliche Vertreter oder Bevollmächtigte der Erben, Testamentsvollstrecker, Nachlasspfleger oder Nachlassverwalter den Nachlass oder Teile desselben vor der Berichtigung oder Sicherstellung der Steuer anderen Personen ausgehändigt, so haften diese Personen in Höhe des aus der Erbschaft Empfangenen persönlich für die Steuer, es sei denn, dass sie zur Zeit der Empfangnahme im guten Glauben sind. Sie sind nicht im guten Glauben, wenn ihnen bekannt ist oder infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt ist, dass die Steuer weder entrichtet noch sichergestellt ist.“

Die Anwendung dieser Gesetzesstelle im Sinne des Berufungswerbers scheitert schon daran, dass nach der bezogenen Norm wohl die Haftung im Falle des Einschreiters eines Bevollmächtigten des Erben, nicht aber bei Einschreiten eines Bevollmächtigten einer Person geregelt wird, welche für den Verzicht einer Erbschaft eine Abfindung erhält. Eine solche Person, welche für einen Verzicht eine Abfindung erhält, wird nicht zum Erben. Erben sind nur jene Personen, welchen der Nachlass vom Bezirksgericht mit Einantwortungsurkunde (nunmehr Einantwortungsbeschluss) eingeantwortet wird. Im gegenständlichen Fall wurde der Nachlass dem Berufungswerber als einzigen Erben eingeantwortet. Daraus folgt, dass eine Heranziehung des rechtsfreundlichen Vertreters der Frau K.K. nicht in Betracht kommt.

Die Abgabenbehörde hat nun unter Bedachtnahme auf das öffentliche Interesse Sorge zu tragen, dass die festgesetzten Abgaben auch eingebbracht werden. Wie aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ersichtlich ist, liegt bei der Eigenschuldnerin eine Gefährdung, zumindest aber eine Erschwerung der Einbringung vor, weshalb bei der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit unter dem Blickwinkel des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben der Vorzug zu geben war.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Juli 2009