



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch Dr. Wolfgang Ehrnberger, 3002 Purkersdorf, Kaiser-Josef-Straße 1/1, vom 4. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. August 2009 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

X., der Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, ist auf Grund einer unbedingten Erbantrittserklärung Erbe nach seinem am 00. Dezember 2005 verstorbenen Vater Y.. Die Lebensgefährtin des Verstorbenen und Mutter des Bw., Frau Z., erhielt als Legatarin ein Wohnrecht auf der verlasszugehörigen Liegenschaft EZ XY eingeräumt. Das Wohnrecht an einer im Erdgeschoss gelegenen Wohnung wurde von einem staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker mit einem kapitalisierten Wert von 28.089,61 € bewertet. Für die im Obergeschoß liegende Wohnung wurde ein Wert von 27.932,97 € ermittelt. Ausgehend von letzterem Wert wurde der Lebensgefährtin am 6. Oktober 2008 ein Erbschaftssteuerbescheid über 5.007,96 € für ihren Erwerb erlassen. Gegen die Vorschreibung wurde Berufung eingelegt. Frau Z. verstarb am 00. Dezember 2008. Ihrem Sohn, dem Bw., wurde ihr Nachlass wegen Überschuldung an Zahlungs statt überlassen.

Weil die Abgabenforderung infolgedessen uneinbringlich war, erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid nach § 13 Abs. 2 ErbStG 1955 über 2.602,00 € an den Bw. Darin setzte es den Wert lt. den Berechnungen des Ziviltechnikers lediglich für eine Wohnung, nunmehr kapitalisiert bis zum Todestag der Berechtigten, mit mtl. 535,00 € fest.

Gegen den Bescheid wurde Berufung erhoben und im Hinblick auf die finanzielle Situation des Bw. vorgebracht, dass die Vorschreibung überhöht sei (die Steuerklasse I wurde beantragt) und gleichzeitig wurde um Nachsicht bzw. Stundung angesucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2009 entschied das Finanzamt abschlägig über die Berufung. Im Vorlageantrag vom 24. November 2009 machte der Bw. ergänzend geltend, dass der Haftungsbescheid eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes darstelle und die Geltendmachung der Haftung im gegenständlichen Fall unbillig erscheine, weil der Bw. höhere Nachlasskosten und Verbindlichkeiten zu bezahlen gehabt habe und zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides der zu Grunde liegende Rechtserwerb nach den Bestimmungen des Schenkungsmeldegesetzes keine Erbschaftssteuer mehr auslösen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Erlassung eines Haftungsbescheides im gegenständlichen Fall rechtsrichtig ist und ob die Erbschaftssteuer überhöht festgesetzt worden ist.

Nach [§ 13 Abs. 1 ErbStG 1955](#) ist Steuerschuldner der Erwerber. Nach Abs. 2 ErbStG 1955 haftet der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern ([§ 7 Abs. 1 BAO](#)). Nach [§ 224 Abs. 1 BAO](#) werden persönliche Haftungen durch Erlassung eines Haftungsbescheides geltend gemacht. Die Inanspruchnahme des Haftenden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 23.4.1992, [90/16/0196](#); VwGH 24.10.1995, [94/14/0049](#)) und ist eine Einbringungsmaßnahme.

Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben beizumessen“ (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#); VwGH 15.3.2001, [98/16/0167](#)).

Das Ermessen ist bei der Erbenhaftung des [§ 13 Abs. 2 ErbStG 1955](#) 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 (VwGH 23.4.1992, [90/16/0196](#); VwGH 25.6.1992, [91/16/0045](#)).

Im gegenständlichen Fall wurde die Erbschaftssteuer mit Bescheid vom 6. Oktober 2008 der Legatarin vorgeschrieben. Am 00. Dezember 2008 verstarb die Legatarin und der Verlass wurde am 9. Juni 2009 mit Beschluss des BG 1 unter GZ 123 dem Sohn und Bw. an Zahlungsstatt überlassen. Festgestellt wurde darin ua., dass die Forderung des Finanzamtes keine Deckung im Verlassvermögen findet. Damit steht es außer Frage, dass die Einbringlichkeit bei der Eigenschuldnerin nicht gegeben war.

Bei der Ermessensentscheidung sind nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld, sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen (vgl. VwGH 17.5.2004, [2003/17/0132](#)). Ist die haftungsgegenständliche Abgabe beim Haftungsschuldner uneinbringlich, so wird dies gegen die Erlassung eines gegen ihn gerichteten Haftungsbescheides sprechen.

Damit kann sich eine persönliche Unbilligkeit aus der wirtschaftlichen Situation des Haftungsschuldners ergeben. Eine persönliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners, in besonderer Weise beeinträchtigen würde (VwGH 27.4.2000, [99/15/0161](#)). Der Bw. war alleiniger Erbe nach seinem 2005 verstorbenen Vater. An Aktiva erhielt er lt. Verlassprotokoll 401.585,03 €, wovon 337.000,00 € nach einem Schätzgutachten auf die Liegenschaften entfielen. An Passiva sind 12.470,32 € in Ansatz zu bringen, weshalb ein Reinnachlass von 389.114,71 € gegeben war. Nach Abzug des Pflichtteilsbetrages von 40.000,00 € besteht noch immer ein deutlicher Vermögensüberhang, weshalb von einer Existenzgefährdung nicht gesprochen werden kann.

Eine sachliche Unbilligkeit, die vorgeschriebene Abgabe durch eine Einbringungsmaßnahme hereinzubringen, wenn der Grundtatbestand des [§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) mit 1. August 2008 außer Kraft gesetzt wurde, liegt ebenfalls nicht vor. Mit dem am 7. März 2007 verkündeten Erkenntnis des VfGH [G 54/06](#) ua. wurde diese Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben. Dies bedeutet, dass das ErbStG auf alle bis zum 31. Juli 2008 verwirklichten Erwerbsvorgänge unverändert anzuwenden ist, dh auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt ([§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#)) mit Ausnahme jener Rechtssachen, die im Erkenntnis als Anlassfälle genannt wurden und jener, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlasswirkung ausgedehnt hat.

Ist es gesetzlich vorgesehen, dass eine Abgabenfestsetzung im Verlass des am 00. Dezember 2005 verstorbenen Y. noch zu erfolgen hat, so können die daran anschließenden Einbringungsmaßnahmen nicht unbillig sein, zumal die Abgabenbehörden unter Bedachtnahme auf das öffentliche Interesse Sorge zu tragen haben, dass die festgesetzten Abgaben auch eingebbracht werden.

Ungeachtet dieser Ausführungen ist zu bedenken, dass streng genommen ein Ermessensspielraum zu Gunsten des haftungspflichtigen Erben immer dann nicht vorliegt, wenn außer diesem Erben kein zahlungsfähiger Gesamtschuldner vorhanden ist (vlg. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 13 ErbStG, Rz 15a). Da außer dem Bw. kein anderer Erbe vorhanden ist, konnte die Abgabenbehörde auf die Geltendmachung der Haftung gar nicht verzichten.

Hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Abgabe ist Folgendes auszuführen:

§ 7 Abs. 1 ErbStG 1955 besagt:

„Nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser werden die folgenden fünf Steuerklassen unterschieden:

I. Steuerklasse I

- 1. Der Ehegatte,*
- 2. die Kinder; also solche gelten auch a) die an Kindes statt angenommenen Personen, b) die Stiefkinder.*

II. Steuerklasse II

Die Abkömmlinge der in der Steuerklasse I Z. 2 Genannten, die Abkömmlinge der an Kindes statt angenommenen Personen jedoch nur dann, wenn sich die Wirkungen der Annahme an Kindes statt auch auf die Abkömmlinge erstrecken.

III. Steuerklasse III

- 1. Die Eltern, Großeltern und weiteren Voreltern,*
- 2. die Stiefeltern,*
- 3. die voll- und halbbürtigen Geschwister.*

IV. Steuerklasse IV

- 1. Die Schwiegerkinder,*
- 2. die Schwiegereltern,*
- 3. die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern.*

V. Steuerklasse V

Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.“

Die Steuerklassen spiegeln weitgehend die Grundsätze der zivilrechtlichen Erbfolge wieder.

Das Erbschaftssteuerrecht knüpft offenbar auch aus Gründen der Praktikabilität bei der Umschreibung und Abgrenzung der Steuerklassen in § 7 leg. cit. an formale Kriterien des Familienstandes, der Verwandtschaft und Schwägerschaft an und lässt die im Einzelfall gegebene persönliche Beziehung zwischen den Beteiligten in jeder Hinsicht außer Betracht. Angesichts dessen besteht keine Veranlassung, die Steuerklasseneinteilung des [§ 7 ErbStG 1955](#) einer Prüfung zu unterziehen oder gar die Steuerklasse I auf nichteheliche Lebensgemeinschaften anzuwenden (VfGH 12.10.2006, [B 771/06](#)). In diesem Sinne ist die Einreihung der Lebensgefährtin in die Steuerklasse I nicht möglich.

Hinsichtlich der Bewertung des Wohnrechtes wurde im angefochtenen Bescheid bereits berücksichtigt, dass die Berechtigte im Dezember 2008 verstorben ist und kam nur die tatsächliche Dauer des Wohnrechtes unter Heranziehung der vom Sachverständigen ermittelten Werte bei der Berechnung in Ansatz.

Aus diesen Gründen war über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 1. August 2011