

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Siegfried Dillersberger, vom 3. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 14. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Festsetzung der Kammerumlage für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Abgabepflichtige XY war Inhaber der protokollierten Einzelfirma "X" (FN 1), aus der Verlagstätigkeit erzielte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Mit Einbringungsvertrag vom 27. März 2000 wurde dieser Gewerbebetrieb in die XY Verlag Gesellschaft m.b.H. (nunmehr: XY Verwaltung Gesellschaft mbH; FN 2) eingebracht. Daneben erzielte XY als Einzelunternehmer noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Am 22. August 2000 verstarb XY. In der Verlassenschaftssache nach dem mit Hinterlassung letzwilliger Verfügungen verstorbenen XY wurde der Nachlass der XY Privatstiftung, welche sich mit der Rechtswohlthat des Inventars zur Erbin erklärte, in das Alleineigentum eingeantwortet (vgl. die Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes A vom 4. Dezember 2002, GZ. 3). Die XY Privatstiftung mit der (nunmehrigen) Geschäftsanschrift in K, K-Weg, wurde mit Stiftungsurkunde vom 24. Februar 2000 (samt Stiftungszusatzurkunden vom 29. Juni 2000 und 10. August 2000) gegründet (FN 4), Vorsitzender des Stiftungsvorstandes ist SD.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der XY Privatstiftung als Erbin nach XY, umfassend die Jahre 1998 bis 2000, erließ das Finanzamt am 14. Juli 2005 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000. Mit gleichem Ausfertigungsdatum wurde auch ein Erstbescheid betreffend Festsetzung der Kammerumlage für die Jahre 1998 und 1999 erlassen. Sämtliche Bescheide ergingen an die XY Privatstiftung als Erbin nach XY, sie führten zu einer Abgabennachforderung von insgesamt 92.418,18 €.

Gegen die genannten Bescheide er hob die XY Privatstiftung als Erbin nach XY am 3. August 2005 fristgerecht Berufung. Die Höhe der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Abgabennachforderung wurde nicht bestritten, die Berufung richtete sich vielmehr gegen die Haftung der XY Privatstiftung für die vorgeschriebenen Steuern und die Kammerumlage. Der Nachlass des XY sei überschuldet gewesen, die Nachlassüberschuldung habe gemäß dem der Berufung beigelegten "Protokoll" vom 18. November 2002 zum Verfahren des Bezirksgerichtes A, GZ. 3, 88.077,71 € betragen. Demgemäß sei von der XY Privatstiftung eine bedingte Erbserklärung abgegeben worden. Mit rechtskräftiger Einantwortungsurkunde vom 4. Dezember 2002, die ebenfalls in Kopie der Berufung beigelegt wurde, sei der Nachlass des verstorbenen XY der XY Privatstiftung, welche sich mit der Rechtswohlthat des Inventars zur Erbin erklärt habe, eingeantwortet worden. Demgemäß hafte die XY Privatstiftung als bedingt erbserklärte Erbin gemäß § 802 ABGB nur insoweit, als die Verlassenschaft für die Forderungen der Gläubiger insgesamt hinreiche.

Im gegenständlichen Fall seien im Verlassenschaftsverfahren Forderungen der Bank, über 151.549,09 € und der Witwe YZ über 35.609,69 €, zusammen somit 187.158,78 €, geltend gemacht worden. Diesen Forderungen sei ein Liegenschaftsvermögen, bewertet mit 71.059,50 € und belastet mit einem Legat zugunsten der erbl. Witwe YZ, und ein Barvermögen, bestehend aus einem Sonderzahlungsanteil beim Amt der Tiroler Landesregierung, einem Guthaben bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, einem Guthaben beim Finanzamt A und einem Guthaben bei der Bank, im Gesamtbetrag von 28.021,57 €, gegenübergestanden.

Die XY Privatstiftung habe die legatsverhaftete Liegenschaft der erbl. Witwe pflichtgemäß übereignet und die gesamten erblasserischen Schulden zur Gänze bezahlt. Der Berufung wurde der Überweisungsbeleg an die Bank, über 153.005,50 € beigelegt. Die Darlehensforderung der Witwe YZ sei in monatlichen Teilzahlungen von 1.000 € zwischenzeitlich zur Gänze abgestattet worden. Sollte das Finanzamt diesbezüglich auf einer Bestätigung bestehen, werde diese von YZ angefordert. Aktiva, die der XY Privatstiftung als Erbin nach XY darüber hinaus zugekommen wären, existierten nicht. Sohin sei gemäß § 802

ABGB eine Haftung der XY Privatstiftung für die vorgeschriebenen Steuern nicht gegeben, weshalb der Antrag gestellt werde, die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben und festzustellen, dass keine Haftung der XY Privatstiftung für die genannten Steuern nach XY gegeben sei.

Das Finanzamt wies die Berufung vom 3. August 2005 mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. bzw. 30. September 2005 als unbegründet ab. Im Fall einer bedingten Erbserklärung seien (selbst wenn feststehe, dass eine Überschuldung des Nachlasses gegeben sei) die Abgabenbescheide an die XY Privatstiftung (als Gesamtrechtsnachfolgerin nach XY) bei der Abgabenfestsetzung in voller Höhe zu erlassen. Einer eventuellen Haftungsbegrenzung sei erst im Einhebungs- bzw. Einbringungsverfahren Rechnung zu tragen. Da sich die Berufung ausschließlich gegen die Haftung der XY Privatstiftung als Erbin nach XY für die vorgeschriebenen Abgaben richte, sei die Berufung abzuweisen.

Zur Nachlassüberschuldung selbst führte das Finanzamt Folgendes aus: Alleinerbin nach dem am 22. August 2000 verstorbenen XY sei die XY Privatstiftung. Diese habe eine bedingte Erbserklärung abgegeben. Lt. Verlassenschaftsprotokoll vom 18. November 2002 sei die Erbschaft mit 88.077,71 € überschuldet gewesen. Auf Seite 7, letzter Absatz, dieses Protokolls werde festgehalten, dass der Nachlass von der Erbin trotz Nachlassüberschuldung angenommen und die Ausstellung der Einantwortungsurkunde beantragt werde, insbesondere im Hinblick auf die in die XY Privatstiftung eingebrochenen Vermögenswerte des Erblassers. Die XY Privatstiftung sei im Februar 2000 gegründet worden. Im Juni 2000 seien lt. Zusatzurkunde weitere Vermögenswerte des XY von erheblichem Wert der Stiftung gewidmet worden, sodass zum Todestag des XY nur mehr die im Abhandlungsprotokoll angeführten Positionen vorhanden gewesen seien.

Im Abhandlungsprotokoll sei bei den Aktiva unter Pkt. 5 eine Darlehensforderung an BS (= Sohn der Witwe YZ) über 1.792.594,41 S angeführt, die aber nicht bewertet worden sei, weil BS sich in Südafrika aufhalten soll und daher mit einer Einbringlichkeit nicht gerechnet werden könne. Demgegenüber sei bei den Passiva eine Bankverbindlichkeit über 151.549,09 € aufgelistet worden, die von XY für die Hingabe des Geldes an BS eingegangen und von der Stiftung in der Folge zurückbezahlt worden sei. Im Zuge der Schlussbesprechung sei folgender Sachverhalt erörtert worden: BS sei von der Stiftung in Südafrika schriftlich kontaktiert worden, er habe sich jedoch nicht gemeldet. Aus einem Schreiben seiner Mutter YZ gehe jedoch hervor, dass BS diese Briefe erhalten haben müsse. Da eine Betreibung der Forderung in Südafrika erfolgen müsste, sei darauf verzichtet worden. Gemäß Pkt. II der 2. Ergänzung der Stiftungszusatzurkunde vom 10. August 2000 trete BS nach dem Ableben von YZ als Begünstigter in die Rechte seiner Mutter ein. Somit könne davon ausgegangen werden, dass diesfalls BS das Erbe antreten werde und zum gegebenen Zeitpunkt auch die Forderung an

ihn - sei es in Form von Geld oder in Form von Verrechnungen - geltend gemacht werden könne.

Eine Nachlassüberschuldung liege daher nicht vor, da die Forderung gegen BS, falls überhaupt, nur vorübergehend uneinbringlich sei, trete doch BS nach dem Tod seiner Mutter in deren Rechte ein und sei dann auch Begünstigter der Stiftung. Die Aktiva seien somit um 130.272,92 € (entspricht der Darlehensforderung von 1.792.594,41 S) zu erhöhen. Die XY Privatstiftung hafte daher gemäß § 19 BAO iVm § 802 ABGB insoweit, als die Verlassenschaft für die Forderungen der Gläubiger insgesamt hinreiche. Darüber hinaus sei zu beachten, dass die erwähnte Bankverbindlichkeit über 151.549,09 € trotz bedingter Erbs erklärung und behaupteter Nachlassüberschuldung zu 100 % beglichen worden sei. Ebenso sei die Schuld an YZ zur Gänze bezahlt worden.

Am 31. Oktober 2005 stellte die XY Privatstiftung als Erbin nach XY den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen genannten Umstände eine Haftung der Stiftung nicht begründen könnten. Die genannte Darlehensforderung gegenüber BS sei - zumindest derzeit - uneinbringlich. Für den Fall, dass die Forderung aus den in der Bescheidbegründung genannten Gründen in Zukunft zu einem derzeit noch ungewissen Zeitpunkt einbringlich sein sollte, stünden in der Tat Mittel zur Verfügung, die eine Bezahlung des Rückstandes ermöglichen. Damit die Finanzverwaltung für einen derartigen Fall keinen Nachteil erleide, erkläre sich der Stiftungsvorstand dazu bereit, der Finanzverwaltung bis zur Höhe ihrer Forderung die Forderung gegenüber BS abzutreten, sofern die Finanzverwaltung davon Abstand nehme, den Rückstand weiterhin hinsichtlich der XY Privatstiftung zu betreiben.

Tatsache sei, dass der Nachlass so, wie in der Berufung ausgeführt, überschuldet gewesen sei und nach wie vor sei und dass auf eine in der Zukunft allenfalls mögliche Einbringlichkeit der Forderung gegen BS bei der im Verlassenschaftsverfahren festgestellten Nachlassüberschuldung kein Bedacht zu nehmen sei. Darüber hinaus werde geltend gemacht, dass die Finanzbehörde an die rechtskräftigen Feststellungen des Verlassenschaftsgerichtes im Verfahren zu GZ. 3, wonach der Nachlass überschuldet sei, gebunden sei. Die XY Privatstiftung hafte nur bis zur Höhe der übernommenen Aktiva; die nun nachträglich - über fünf Jahre nach dem Tod des Erblassers - geltend gemachte Forderung der Finanzverwaltung könne, da über die Aktiva längst guten Glaubens verfügt sei, nicht mehr zum Zuge kommen. Eine Forderungsanmeldung im Verlassenschaftsverfahren seitens der Finanzverwaltung liege nicht vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Abgabepflichtige XY ist am 22. August 2000 mit Hinterlassung letztwilliger Verfügungen verstorben. Mit Protokoll vom 20. Februar 2001 haben SD und GL, jeweils als Vorstandsmitglieder für die XY Privatstiftung, aufgrund des Testamento vom 29. Juni 2000 die bedingte Erbserklärung zum gesamten gegenständlichen Nachlass abgegeben. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes A vom 4. Juli 2001, GZ. 3, wurde die aus dem Titel des letzten Willens abgegebene bedingte Erbserklärung der XY Privatstiftung bei Gericht angenommen und der XY Privatstiftung die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses übertragen.

Gemäß dem der Berufung beigelegten "Protokoll" vom 18. November 2002 zum Verfahren des Bezirksgerichtes A, GZ. 3, betrug die Nachlassüberschuldung aufgrund eines errichteten Nachlassinventars 88.077,71 €. Demgemäß sei von der XY Privatstiftung auch nur eine bedingte Erbserklärung abgegeben worden. Trotz ausgewiesener Nachlassüberschuldung wurde der Nachlass von der Erbin angenommen und die Ausstellung der Einantwortungsurkunde beantragt, insbesondere im Hinblick auf die in die XY Privatstiftung eingebrochenen Vermögenswerte des Erblassers (vgl. Seite 7, letzter Absatz, des "Protokolls" vom 18. November 2002). Mit rechtskräftiger Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes A vom 4. Dezember 2002 wurde der Nachlass des verstorbenen XY der XY Privatstiftung, welche sich mit der Rechtswohlthat des Inventars zur Erbin erklärte, in das Alleineigentum eingeantwortet. Gemäß § 802 ABGB haftet die XY Privatstiftung als bedingt erbserklärte Erbin nur insoweit, als die Verlassenschaft für die Forderungen der Gläubiger insgesamt hinreicht.

Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers gemäß § 19 Abs. 1 BAO auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Festsetzung der Kammerumlage für die Jahre 1998 und 1999 waren Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung, die bei der XY Privatstiftung als Erbin nach XY in den Jahren 2004/05, somit nach Einantwortung des Nachlasses, durchgeführt wurde. Diese Bescheide betrafen Abgabenansprüche, die in der Person des XY zu dessen Lebzeiten entstanden waren, und führten zu einer Abgabennachforderung von insgesamt 92.418,18 €. Die Abgabennachforderung wurde der Höhe nach nicht bestritten.

Nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes ist der Erbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Nimmt er die Erbschaft an, so stellt er gemäß § 547 ABGB in Rücksicht auf dieselbe den Erblasser vor. Die Nachfolge tritt mit dem Tod des Erblassers ein, sie verwirklicht sich aber erst mit der Einantwortung (§ 819 ABGB, § 174 AußStrG), und zwar dergestalt, dass Aktiva und Passiva selbsttätig und im Ganzen auf den Erben übergehen. Zu den Passiva

gehören auch Abgabenschulden, soweit sie vor dem Tod des Erblassers (gemessen an § 4 BAO) entstanden sind. Hierbei ist es einerlei, ob die Abgabenschulden des Erblassers, die vor seinem Tod nach Maßgabe des § 4 BAO entstanden sind, bescheidmäßig vor oder nach seinem Tod geltend gemacht werden. Der Erbe hat als Gesamtrechtsnachfolger für diese so charakterisierten Schulden des Erblassers grundsätzlich einzustehen (vgl. VwGH 31.5.1983, 1315/79). Ein Bescheid über Abgaben des Verstorbenen, die schuldrechtlich (gemessen am § 4 Abs. 1 BAO) vor seinem Ableben entstanden sind, ist nach erfolgter Einantwortung unmittelbar an die Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen zu richten (VwGH 25.4.1969, 685/68; VwGH 15.1.1974, 636/73; VwGH 20.2.1992, 90/16/0185). Die angefochtenen Bescheide wurde daher zu Recht an die "XY Privatstiftung als Erbin nach XY" gerichtet.

Ist der Nachlass überschuldet, so ist dies bei einer bedingten Erbserklärung von Bedeutung. Der bedingt Erbserklärte haftet nur beschränkt bis zur Höhe des Wertes der ihm zugekommenen Nachlassaktiva und die Gläubiger werden nach den Grundsätzen einer kridamäßigen Verteilung befriedigt. Der bedingten Erbserklärung iSd § 802 ABGB, die darauf abzielt, die Haftung des Erben für Schulden des Erblassers zu begrenzen, kann nach herrschender Auffassung nicht (bereits) in den gegen den Gesamtrechtsnachfolger wirkenden Abgabenbescheiden oder Feststellungsbescheiden Rechnung getragen werden, weil derartige Bescheide lediglich über die Aktualisierung des bis dahin potenziellen Abgabenanspruches allein aufgrund der Abgabenvorschriften abzusprechen haben. Der Umfang des Einstehenmüssens, die unbeschränkte oder beschränkte "*Haftung*" der Erben ist eine zivilrechtliche Folge zivilrechtlicher Positionen, über die materiell abzusprechen einem abgabenrechtlichen (auf Verwirklichung des Abgabenrechtes gerichteten) Bescheid nicht zukommt. Über die schließliche Zahlungsverpflichtung der mit Abgabenbescheid festgesetzten Abgabe kann (da Vorauszahlungen, Lastschriften, Zahlungen und Gutschriften zu berücksichtigen sind) letztlich erst im Einhebungs- und Einbringungsverfahren abgesprochen werden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 19, 196, mwH).

In diesem Sinne auch Reeger - Stoll, Abgabenexekutionsordnung, 14 ff:

*"Ist nur ein einziger bedingt erbserklärter Erbe vorhanden, so haftet dieser den Erbschaftsgläubigern wohl mit seinem gesamten Vermögen (nicht etwa nur mit den aus dem Nachlass übernommenen Gegenständen), jedoch nur für die die Erbschaftsmasse nicht übersteigenden Lasten (§ 802 ABGB); seine Haftung ist demnach der Höhe nach durch den ziffernmäßigen Wert der Nachlassaktivitäten beschränkt. Bei Unzulänglichkeit des Nachlasses und Gläubigermehrheit muss der bedingt erbserklärte Erbe bei sonstiger persönlicher Haftung den ihm aus dem Nachlass zugeflossenen Wert kridamäßig verteilen (§ 815 ABGB).*

...

*Eine ziffernmäßige Beschränkung der Haftung kann weder im Rückstandsausweis noch im Vollstreckungsauftrag bzw. – bei gerichtlicher Exekutionsführung – im Bewilligungsbeschluss zum Ausdruck gebracht werden, obwohl die bedingt erbserklärten Erben nur nach*

*Zulänglichkeit des auf sie entfallenden Erbteiles haften. Es bleibt vielmehr den Vorbehaltserben überlassen, durch Einwendungen gemäß § 12 AbgEO bzw. im Weg einer Vollstreckungsgegenklage gemäß § 35 EO geltend zu machen, dass sie wegen des zu geringen Wertes der Nachlassaktiven und im Hinblick auf bereits geleistete Zahlungen keine weitere Verbindlichkeit mehr trifft."*

Dem Einwand der Berufungswerberin, gemäß § 802 ABGB sei eine Haftung der XY Privatstiftung für die vorgeschriebenen Steuern nicht gegeben, kommt somit im Abgabenfestsetzungsverfahren keine Bedeutung zu. Das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, Abgabenansprüche im Abgabenfestsetzungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, wird durch die Unzulänglichkeit des Nachlasses oder im Fall bedingter Erbserklärungen nicht berührt. Erst im Abgabeneinhebungsverfahren ist diesen Umständen Rechnung zu tragen (vgl. auch Liebeg, Abgabenexekutionsordnung, Kommentar, § 12 Tz 12).

In diesem Berufungsverfahren kann es daher dahingestellt bleiben, ob und in welchem Umfang die XY Privatstiftung für die aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellte Abgabennachforderung haftet, insbesondere, ob der Nachlass nach dem am 22. August 2000 verstorbenen XY überhaupt – gegebenenfalls nach Einbeziehung einer gegenüber BS bestehenden Darlehensforderung - überschuldet war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. Mai 2006