



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn BW, ADR, gegen den "vorläufigen Abgaben- und Haftungsbescheid" des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern W vom 4. Oktober 2007 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx.xxx/1998, St.Nr. yyy/yyyy entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert als einerseits die Bezeichnung "vorläufiger Abgaben- und Haftungsbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO" durch "Haftungsbescheid" ersetzt wird und als andererseits der Spruch zu lauten hat wie Folgt:

"Herr BW wird gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG iVm § 224 BAO als Haftungspflichtiger für die Erbschaftssteuerschuld der Frau TS in Höhe von € 18.038,77 (festgesetzt mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2004 zu ErfNr.xxx.xxx/1998, StNr. yyy/yyyy) mit einem Teilbetrag von € 1.116,74 in Anspruch genommen und ist dieser Teilbetrag von ihm an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern W zu entrichten.

Hinsichtlich der Fälligkeit dieses Teilbetrages mit einem Monat ab Zustellung des Bescheides vom 4. Oktober 2007 - das war der 11. November 2007 - tritt keine Änderung ein."

Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren war als unbegründet abzuweisen.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 8. Dezember 1997 verstorbenen Herrn JS waren auf Grund des Testamentes vom 24. November 1997 zu gleichen Teilen der erbl. Enkel BW (der

numehrige Berufungswerber, kurz Bw.), die erbl. Tochter JW, der erbl. Sohn GS und die geschiedene Gattin TS als Erben berufen. Die erbl. Tochter GG wurde auf den Pflichtteil gesetzt. Weiters wurde verfügt, dass der Bw. als echtes Vorausvermächtnis ohne Anrechnung auf seinen Erbteil die Liegenschaft EZ-X samt Inventar erhält.

Am 23. April 1998 erklärte Frau TS auf ihr Erbrecht zugunsten ihres Sohnes Herrn GS zu verzichten, und nahm dieser den Erbverzicht an. Sodann gaben der erbl. Enkel BW und die erbl. Tochter JW je zu einem Viertel und der erbl. Sohn GS zur Hälfte des Nachlasses bedingte Erbserklärungen ab, die mit Beschluss des Bezirksgerichtes BG vom 15. Mai 1998 zu Gericht angenommen wurden. Mit Einantwortungsurkunde vom 13. März 2002 wurde der Nachlass den oben angeführten Personen entsprechend ihren Erbserklärungen eingeantwortet.

Laut Inventar vom 12. Juni 2001 setzte sich das Nachlassvermögen wie Folgt zusammen (alle Wertangaben in Schilling):

1) 1/2 Einfamilienhaus M im Schätzwert von	2.563.500,00
2 a) Girokonto Dresdner Bank	59.591,98
2 b) Depotkonto Dresdner Bank	75.998,93
2 c) Wertpapierdepot Dresdner Bank	2.571.101,30
2 d) Girokonto Salzburger Sparkasse	7.252,65
2 e) Sterbeversicherung Wiener Verein	54.386,00
2 f) Sparbuch CA-BV	21.275,27
2 g) Girokonto CA-BV	6.983,37
2 h) Safekaution CA-BV	500,00
2 i) Safe CA-BV beinhaltend nachstehende Sparbücher	
2 j) Sparbuch CA-BV	163.818,84
2 k) Sparbuch CA-BV	163.818,84
2 l) Sparbuch PSK	5,05
2 m) Sparbuch PSK	2.318,36
2 n) Sparbuch Postbank Niederlassung H	559.514,31
2 o) Girokonto Dresdner Bank	1.169.446,60
2 p) Guthaben Finanzamt	4000,00
2 q) Bargeld	35.045,00
2 r) Pflichtteilsanspruch aus der Verlassenschaft nach KS gemäß Pflichtteilsabkommen vom 12.4.2000	470.000,00
s) Forderung gegen die Verlassenschaft nach KS für Anschaffung Eigentumswohnung S 300.000,00 – mit dem obigen Pflichtteilsbetrag abgegolten	0,00
3 a) PKW Volvo	9.000,00
3 b) PKW VW	3.000,00
3 c) Fahrnisse B	10.000,00
3) d) Ölgemälde	40.000,00
3) e) Ölgemälde	20.000,00
3 f) Fahrnisse M	8.850,00
3) g) Fahrnisse W	0,00
3) h) Pretiosen	11.960,00
3) i) Kleider und Wäsche	0,00
Summe der Aktiva	8.037.366,50
Summe Passiva	- 132.700,37
Reiner Nachlass	7.904.666,13

Frau KS, die Ehegattin des Erblasers ist am 18. Oktober 1996 vorverstorben. Da die Konten und das Wertpapierdepot bei der Dresdner Bank und das Sparbuch bei der Postbank H auf "K oder J.S" lauteten, wurde die entsprechenden Guthaben zur Hälfte auch in das in der Verlassenschaft nach KS errichtete Inventar aufgenommenen. Die Erben nach JS erklärten dazu, dass diese Vermögenswerte in der Verlassenschaft nach KS nicht nachlasszugehörig seien, sondern zur Gänze in den Nachlass nach JS fallen würden. Dies wurde von der nach KS pflichtteilsberechtigten Tochter ID sowie von den von KS mit Legaten bedachten Enkelkindern AD, SD, BS und MS bestritten. Von ID, AD und SD wurde in der Folge (ua.) gegen die Verlassenschaft nach JS Klagen eingebracht, die sich darauf stützten, dass diese Vermögenswerte (auch) KS gehört hätten.

Am 12. April 2000 schlossen die Verlassenschaft nach JS und Herr JA (Erbe und Legatar nach KS) ein Erb- und Pflichtteilsübereinkommen ab, in dem ua. vereinbart wurde, dass weder die Verlassenschaft nach KS noch Herr JA einen Anspruch auf die Guthaben auf den "oder Konten" erheben. Herr JA verpflichtet sich an die Verlassenschaft nach JS einen Pflichtteilsbetrag in Höhe von S 470.000,00 zu bezahlen und diese für die Pflichtteilsansprüche der Frau ID, für die Legatsansprüche von SD, BS, MS und AD sowie für sämtliche Ansprüche von Gläubigern, die gegenüber der Verlassenschaft nach KS Forderungen geltend gemacht haben oder werden, sowie für die Massekosten, und auch hinsichtlich seiner eigenen Pflichtteils-, Erb- und Legatsansprüche vollkommen schad- und klaglos zu halten. Für den Fall, dass Herr JA von ID, SD, BS, MS oder AD wegen Pflichtteils- bzw. Legatsansprüchen aus der Verlassenschaft nach KS geklagt werden sollte, welche ihre ausschließliche Grundlage in inländischen oder ausländischen Kontoguthaben, die als Oder-Konto auf "JS oder KS" lauten, haben, verpflichtete sich die Verlassenschaft nach JS, Herrn JA hinsichtlich solcher Ansprüche schadlos zu halten.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes I vom 29. August 2002 zu xAxx/00 erging in der Verlassenschaftssache nach KS ua. nachstehende Verfügung:

"1. Die Dresdner Bank AG ... wird über Antrag der Erben, insbesondere auch der Erben in der Verlassenschaftssache des vorverstorbenen Ehegatten J.S ersucht und angewiesen, aus den Darlehen zu Konten xxxxxxxx, lautend auf J.S oder KS, je ATS 113.000,00 an den Gerichtskommissär .....auf die Konten .....zu überweisen. Weitere Verfügungen über diese Konten haben im Verlassenschaftsverfahren nach J.S zu erfolgen.

2. Mit Eingang der vorangeführten Beträge erliegen für die mj. Legatare BS ...und MS ... je ATS 358.802,37 in der Verwahrung des Gerichtskommissärs "

Damit verminderte sich die der Verlassenschaft nach JS zugekommene Abfindung für die Abgeltung der Pflichtteilsansprüche nach KS von S 470.000,00 um S 226.000,00. Außerdem

ist diese Abfindung noch mit Erbschaftsteuer in Höhe von voraussichtlich S 5.096,00 belastet (die entsprechenden Erbschaftsteuerverfahren sind noch nicht abgeschlossen), sodass der Verlassenschaft nach JS aus den Pflichtteilsansprüchen nach KS (nach dem derzeitigen Ermittlungsstand) ein Betrag von S 238.904,00 verblieb.

Über entsprechende Anfrage teilte der rechtsfreundliche Vertreter der nach JS pflichtteilsberechtigten Tochter GG dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in W mit Schreiben vom 19. August 2003 mit, dass Pflichtteilsansprüche in Höhe von insgesamt € 44.000,00 gegen die Erben gerichtlich geltend gemacht worden seien. Diese Ansprüche seien von den Erben jedoch bestritten worden.

Mit vorläufigem Erbschaftsteuerbescheid vom 17. September 2003 setzte das Finanzamt gegenüber Frau TS vorläufig Erbschaftsteuer in Höhe von € 25.631,13 (entspricht S 352.692,00 = 30 % eines steuerpflichtigen Erwerbes von S 1.175.640,00) fest. Dabei ist die Bemessungsgrundlage vom Finanzamt wie folgt ermittelt worden:

#### Erbanfall zu 1/4

Geld	8.886,25
Lebensversicherung, Sterbegeld	13.596,50
Guthaben bei Banken	91.368,09
Guthaben beim Finanzamt	1.000,00
Sonstige Forderungen	117.500,00
Ausländisches Vermögen	1.108.913,28
Hausrat einschließlich Wäsche	17.500,00
Andere bewegliche Gegenstände (z.B. Schmuck, PKW)	5.990,00
Kosten der Bestattung	- 33.175,09
Kosten der Regelung des Nachlasses	- 47.925,99
Sonstige Verbindlichkeiten	- 15.140,59
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 1.500,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	- 91.368,09
steuerpflichtiger Erwerb	1.175.644,36

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass durch den Verzicht zugunsten eines Dritten vom Erbrecht Gebrauch gemacht worden sei und dieses übertragen worden sei. Dies sei ein gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegender Erwerb durch Erbanfall. Der Erbschaftsteuerbescheid ergehe vorläufig, da der Prozess wegen des Pflichtteils an Frau GG noch nicht abgeschlossen sei.

In der dagegen von Frau TS eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass

- 1) der bereits bezahlten Pflichtteil in Höhe von S 220.950,17 nicht berücksichtigt worden sei und
- 2) der erfolgte Verzicht zugunsten eines Dritten unrichtig berechnet worden sei.

Ad 1) Von der ermittelten Bemessungsgrundlage von S 1.175.644,36 sei der bereits geleistete Pflichtteilsbetrag an Frau GG in Höhe von S 220.950,17 abzuziehen, womit das Erbrecht nur mit einem Betrag von S 954.469,20 zu bewerten sei. Nachgewiesen werde die Zahlung durch

die Klage der Pflichtteilsberechtigten vom 10.12.2002, in welcher diese einen Betrag von S 441.900,35 als bezahlt bestätigt habe. Davon entfalle die Hälfte auf das testamentarische Erbe des GS und die Hälfte auf den durch Verzicht der Bw. entrichteten Betrag. Zum Beweis wurde eine Kopie der beim Landesgericht für ZRS W zu xCgxxx/02 eingebrachten Klage vorgelegt.

Ad 2) Frau TS habe nicht zu Gunsten irgendeines Dritten auf den Erbteil verzichtet, sondern zu Gunsten des Testamentserben GS und damit zu Gunsten eines auch ohne qualifizierte Erbsausschlagung ohnehin (neben JW und BW) zu einem Drittel Akkreszenzberechtigten. Durch den Verzicht zu Gunsten des GS habe Frau TS tatsächlich daher nur zu zwei Dritteln über ihr Erbrecht verfügt (vgl. VwGH 91/16/0094 und darin zitierte Erkenntnisse). Ziffernmäßig sei somit von der obigen Bemessungsgrundlage von S 954.469,20 das dem GS auch ohne besondere Verfügung jedenfalls zugekommene Drittel in Höhe von S 318.156,40 abzuziehen, womit der Betrag von S 636.312,80 verbleibe, über welchen von Frau TS unter Gebrauch ihres Erbrecht verfügt worden sei. Damit liege ein steuerpflichtiger Erwerb von S 636.312,80 vor, demnach € 46.242,00, womit sich die Erbschaftsteuer in der vorliegenden Steuerklasse V bei einem Steuersatz von dann 22 % auf den Betrag von € 10.173,00 belaufe. Es werde daher beantragt den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Erbschaftsteuer vorläufig in Höhe von höchstens € 10.173,00 festgesetzt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2004 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und setzte die Erbschaftssteuer gegenüber Frau TS vorläufig mit € 18.038,77 (26 % von S 954.690,00) fest. Dabei wurde die Pflichtteilszahlung in Höhe von S 220.950,17 von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht. Hingegen wurde dem darüber hinausgehende Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen. Dies mit folgender Begründung:

*"Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 2.7.1992, 90/16/0167 die Auffassung vertreten, dass die Abgabe der Erbserklärung nicht die einzige Möglichkeit ist, sich dem Erbanfall zuzuwenden, um ihn iS des § 2(1)1 ErbStGes zu erwerben. Eine Ausschlagung zu Gunsten Dritter bewirkt nämlich, dass der Erbe auch schon vor Abgabe der Erbserklärung vom Erbrecht Gebrauch macht und dieses auf einen Dritten überträgt."*

*Gegenstand einer Erbschaftsschenkung bzw einer dieser gleichzusetzenden „qualifizierten Erbausschlagung“ ist das Erbrecht als solches. Das Erbrecht ist gemäß § 532 ABGB das ausschließliche Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen bestimmten Teil derselben in Besitz zu nehmen. Mit dem Tod des Erblassers besteht für den Erben mehr als eine bloße Anwartschaft auf sein Erbrecht. Bereits die Möglichkeit, der Erbschaft zu entsagen oder sie unbedingt oder einfach auszuschlagen, spricht für einen Vermögensvorteil des Erben. Die Möglichkeit, die Erbschaft oder einen Teil derselben vor Abgabe der Erbserklärung veräußern zu können. Zeigt, dass der Erbe bereits mit dem Tod des Erblassers durch den Erwerb seines Erbrechtes von Todes wegen bereichert ist. Durch den Verzicht auf die Erbschaft zu Gunsten eines Dritten wird daher vom Erbrecht Gebrauch gemacht und dieses übertragen. Das Erbrecht der Berufungswerberin beträgt laut Testament 1/4 Dieses Erbrecht ist der Testamentserbin angefallen und durch ihren Verzicht zu Gunsten eines Dritten im Schenkungswege übertragen worden. Der Steuerberechnung ist daher ein Viertel des*

*Reinnachlasses zu Grunde zu legen. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 17.9.1992, 91/16/0094 ausgeführt: " Bekäme aber der Dritte bei Ausschlagung ohne jeden Beisatz ohnedies die ganze Erbportion, so liegt eine Ausschlagung nach § 805 ABGB vor und kommt dem Beisatz „zu Gunsten.....“ nur die Bedeutung einer Motivierung zu: " Im gegenständlichen Fall wäre aber dem begünstigten Dritten nicht die ganze Erbportion der Verzichtenden zugekommen, weshalb Ihre Berufung diesbezüglich abzuweisen war."*

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde nochmals betont, dass Herr GS zu einen Drittel akkreszenzberechtigt gewesen wäre, woraus folge, dass die Bw. ihm nichts schenken habe können, was ihm ohnehin zugefallen wäre. Die qualifizierte Ausschlagung der Bw. habe nur zwei Drittel ihrer Erbportion umfasst und komme hinsichtlich des letzten Drittels ihrer Qualifikation nur die Bedeutung einer Motivierung im Sinne des Erkenntnisses 91/16/0094 zu. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung sei die Bemessungsgrundlage daher um dieses Drittel zu vermindern.

Die Berufung der Frau TS wurde am 10. März 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und dort zur Geschäftszahl RV/428-W/04 erfasst.

Am 27. April 2006 erteilte der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in W unter Hinweis auf die Entscheidungen des EuGH vom 15.7.2004, C-315/02 (Rs Lenz) und des UFS 9.3.2005, RV/2547-W/02 und UFS 11.1.2006, RV/3829-W/02 den Auftrag, die nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates noch erforderlichen Ermittlungen

- 1) über die einkommensteuerrechtliche Qualifikation des ausländischen Kapitalvermögen und
- 2) über den Stand des Rechtsstreites mit der Pflichtteilsberechtigten durchzuführen.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2006 ersuchte das Finanzamt Frau TS daher um Beantwortung folgender Fragen:

*"Wurden die im Zeitpunkt des Ablebens vom Erblasser nicht im Inland bezogenen Einkünfte aus Kapitalerträgen gemäß § 37 (8) EStG der Einkommensteuer unterzogen bzw. waren sie nach dieser Gesetzesstelle zu versteuern?"*

*Um Vorlage der entsprechenden Wertpapier-Depotauszüge und des letzten Einkommensteuerbescheides samt Aufstellung der Kapitalerträge des Erblassers wird ersucht.*

*Wurde der Rechtstreit betreffend der pflichtteilsberechtigten Tochter G.G bereits beendet? Wenn ja, ist die Höhe allfälliger weiterer Zahlungen bekanntzugeben."*

Dazu wurde vom Vertreter der Frau TS mit Schreiben vom 26. Juni 2006 mitgeteilt, dass sämtliche Konten im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung aufgelöst und zur Abdeckung von Verbindlichkeiten bzw. für Zahlungen verwendet worden seien. Auf Grund des bereits verstrichenen Zeitraumes von beinahe 9 Jahren seit dem Tod des Erblassers seien Unterlagen nicht (mehr) vorhanden. Im Rechtsstreit mit der pflichtteilsberechtigten Tochter G.G sei einfaches Ruhen eingetreten; eine Fortsetzung des Verfahrens sei bisher nicht erfolgt. Es seien demnach auch keine weiteren Zahlungen geleistet worden.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2006 teilte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in W dem unabhängigen Finanzsenat mit, dass nach den beim Wohnsitzfinanzamt durchgeföhrten Ermittlungen eine Versteuerung der Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen nicht erfolgt sei und wurde dazu folgende Stellungnahme abgegeben:

*"Da die Einkünfte aus den Girokonten bei der Dresdner Bank (2. a und 2. o. des Inventars), aus dem Sparbuch bei der Postbank Niederlassung H (2. n des Inventars) und dem Depotkonto bei der Dresdner Bank (2. b des Inventars) als nicht im Inland bezogene Kapitaleinkünfte gemäß § 37 Abs. 8 EStG zu versteuern wären, ist dieses Vermögen gem. § 15 (1) 17 ErbStG sachlich befreit. Für die Anwendung des § 15 (1) 17 ErbStG genügt es, dass dieses Vermögen steuerbar ist.*

*Betreffend Wertpapierdepot bei der Dresdner Bank (2. c des Inventars) kann keine Aussage gemacht werden, da keine Wertpapieraufstellung vorgelegt wurde."*

Mit Vorhalt vom 6. Oktober 2006 teilte der Unabhängige Finanzsenat Frau TS mit, wie sich die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für ihn darstellte. Darin wurde zunächst eine Neuberechnung der Erbschaftsteuer mit dem Betrag von € 17.158,49 (26 % von S 908.100,00 = S 236.106,00, das entspricht € 17.158,49) durchgeführt (ohne Berücksichtigung einer Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG für das ausländische Kapitalvermögen). Dazu wurde festgehalten, dass nach den Ermittlungen des Finanzamtes die Erträge des ausländischen Kapitalvermögens vom Erblasser nicht der Einkommensteuer unterzogen wurden und daher, der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 9. März 2005 zu RV/2547-W/02 folgend, das von Frau TS erworbene ausländische Kapitalvermögen in Höhe von S 1.108.913,28 nicht nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit sei. Da gegen die genannte Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde eingebracht worden war und die Höhe des steuerpflichtigen Erwerbes der Frau TS entscheidend von der rechtlichen Beurteilung des ausländischen Kapitalvermögens abhängt, wurde das zu RV/0428-W/04 anhängige Berufungsverfahren mit Bescheid vom 22. November 2006 gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung der zum damaligen Zeitpunkt beim Verwaltungsgerichtshof zu den Geschäftszahlen 2005/16/0116 bis 0118 anhängigen Verfahren ausgesetzt.

In den genannten Beschwerdefällen stellte der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 25. Jänner 2007; A 2007/0003-1, bis 007-1 gemäß Art 140 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, die Z 1 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, mit der Wortfolge „1. der Erwerb von Todes wegen“ als verfassungswidrig aufzuheben. Mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06-15 ua., hob der Verfassungsgerichtshof auch aus Anlass dieser Beschwerdefälle § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes als verfassungswidrig auf. Da die Beschwerdefälle Anlassfälle bildeten, hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. März 2007 zu den Zahlen 2005/16/0116 bis 0118 die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Dadurch kam es

in den Beschwerdefällen zu keiner inhaltlichen Auseinandersetzung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen ausländisches Kapitalvermögen nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von der Erbschaftsteuer zu befreien ist.

Am 15. Mai 2007 richtete der Unabhängige Finanzsenat ein Schreiben an Frau TS zu Handen ihres rechtsfreundlichen Vertreters Herrn Rechtsanwalt RA über die Fortsetzung des zu RV/0428-W/04 anhängigen Berufungsverfahrens. Dazu teilte Herr Rechtsanwalt RA mit E-Mail vom 19. Juni 2007 mit, dass seine Mandantin Frau TS am 1. Februar 2007 verstorben ist und das Verlassenschaftsverfahren zu GZ xAxx/07 des Bezirksgerichtes D geführt wird.

Eine Einsichtnahme in den Akt des Bezirksgerichtes D zur genannten Geschäftszahl ergab, dass die Verlassenschaft nach Frau TS mit Beschluss vom 28. März 2007 deren Sohn FG an Zahlungsstatt überlassen wurde.

Da die Erbschaftsteuer von Frau TS noch nicht vollständig entrichtet worden war, erließ das Finanzamt am 4. Oktober 2007 gegenüber dem nunmehrigen Berufungswerber einen Bescheid mit der Bezeichnung "vorläufiger Abgaben- und Haftungsbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO"

Dieser Bescheid hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Betrifft            Erwerb von Todes wegen nach JS verstorben am 8. Dezember 1997*

*für den oben angeführten Rechtsvorgang wird die ERBSCHAFTSSTEUER       € 18.038,78  
festgesetzt mit*

*Berechnung der festgesetzten Erbschaftsteuer:*

<i>gemäß § 8 Abs. 1. ErbStG (Steuerklasse) mit 26 % vom gemäß § 28 ErbStG gerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 954.690,00 mit</i>	<i>S 248.219,40</i>
<i>Erbschaftsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)</i>	<i>S 248.219,00</i>

Begründung:

*Da die Abgabe bei der Miterbin TS teilweise uneinbringlich ist, ergeht dieser Bescheid an Sie als Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG als Gesamtschuldner.  
Der noch ausständige Betrag ist dem beiliegenden Zahlschein zu entnehmen."*

Anschließend wurde in der Begründung noch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage rechnerisch dargestellt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde einerseits ausführlich dargestellt, weshalb die Erbschaftsteuer vom Finanzamt zu hoch festgesetzt worden sei und wurden anderseits folgende verfahrensrechtliche Einwände erhoben:

1. Die festgesetzte Steuer sei verjährt.

Die Verjährung beginne in der Regel mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 BAO).

Die Erbschaftsteuerschuld entstehe bei dem Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers bzw. beim Pflichtteil mit der Geltendmachung. Die Erbschaftsteuer sei daher in dem Verlassenschaftsverfahren nach KS 1996 und in dem Verlassenschaftsverfahren nach DI J.S 1997 entstanden. Im Bereich der Erbschaftsteuer beginne die Verjährung bei Erwerben von Todes wegen mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerbsvorgang Kenntnis erhalten hat (§ 208 Abs. 2 BAO). Die Behörde habe von dem Erwerbsvorgang nach KS 1996 und dem Erwerbsvorgang nach DI J.S voraussichtlich 1997, spätestens aber 1998, Kenntnis erlangt.

Die Festsetzungsverjährung betrage 5 Jahre und sei längst abgelaufen. Eine allfällige Unterbrechung der Verjährung habe nur demjenigen gegenüber Wirkungen, der von einer Amtshandlung nach außen betroffen sei.

Die Festsetzung bzw. Vorschreibung der Abgabe verstöße gegen die Verjährungsbestimmungen.

2. Da die Abgaben für Frau TS noch nicht rechtskräftig bestimmt worden seien, das Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat RV/0428-W/04 sei bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof zu den Geschäftszahlen 2005/16/116 bis 0118 anhängigen Verfahren ausgesetzt - sei die Erlassung eines Abgaben- und Haftungsbescheides unzulässig. Da eine rechtskräftige Abgabenfestsetzung noch nicht erfolgt sei, könne auch nicht beurteilt werden, ob die Abgabe teilweise uneinbringlich sei oder nicht.

3. Dem angefochtenen Bescheid lasse sich der noch ausständige Betrag nicht entnehmen, obgleich dieser Bestandteil des Bescheides zu sein habe. Es widerspreche den Rechtsgrundsätzen, zu bestimmen, dass eine festgesetzte Abgabe mit Ablauf eines Monats mit Bescheidzustellung fällig werde und lediglich in der Begründung auszuführen, dass der noch ausstehende Betrag dem beiliegenden Zahlschein - welcher mit € 14.896,63 ausgefüllt worden sei - zu entnehmen ist. Die Behörde sei verbunden, den ausständigen Betrag konkret und nachvollziehbar unter Abzug bisheriger Zahlungen aufzuschlüsseln.

3. Abgesehen davon, dass das Erbschaftsteuergesetz durch den Verfassungsgerichtshof schon als verfassungswidrig aufgehoben worden sei, verstöße die Bestimmung des § 13 Abs. 2 ErbStG per se gegen die Verfassung, weil sie insbesondere den Gleichheitsgrundsatz verletzte. Einen Erben treffe keine Haftung für Vermögenswerte, die ihm nicht zugekommen sind und deren Auszahlung er an einen Miterben zu verhindern ebenso wenig imstande sei. Diese Bestimmung widerspreche dem Prinzip der Erbenhaftung bei Abgabe einer bedingten Erbserklärung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Dezember 2007 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Abgabenschuldigkeit vorläufig mit € 6.420,21 festgesetzt. Zur

Begründung wurde nach der rechnerischen Darstellung des steuerlichen Erwerbes mit nunmehr € 441.726,37 (dabei wurde das ausländische Kapitalvermögen mit einem Betrag von € 466.137,95 steuerfrei belassen) zur Haftung Folgendes ausgeführt:

*"Auf Grund des § 13 Abs. 2 ErbStG haftet neben dem Erwerber auch der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.*

*Das Rechtsinstitut der Haftung dient der Verstärkung und Sicherung des Abgabenanspruchs. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldndern. Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.*

*Grundsätzlich handelt es sich bei der Entscheidung der Abgabenbehörde, einen Erben zur Haftung für die Erbschaftssteuerschuld eines anderen heranzuziehen, um eine Ermessensentscheidung. Liegen jedoch sachgerechte Gründe vor, die der Behörde keinen Ermessensspielraum belassen, ist sogar zwingend der Haftende in Anspruch zu nehmen. Unter sachgerechten Gründen versteht man solche Umstände, die die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe erkennen lassen.*

*Im gegenständlichen Fall starb die Erbin während des offenen Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Hinterlassung eines Erben. Mangel Rechtsnachfolger gegen den sich der Abgabenanspruch richten könnte und gegen den die Finanzbehörde Einbringungsschritte vornehmen kann ergibt sich, dass die Steuerschuld bei der Erbin absolut uneinbringlich ist.*

*Welcher der Gesamtschuldner heranzuziehen ist, liegt ebenfalls im Ermessen der Abgabenbehörde. Im gegenständlichen Fall wurde der Berufungswerber in Hinblick auf die Sicherung des Abgabenanspruchs herangezogen, da bei diesem die höchste Haftungssumme gegeben ist und da das Vorhandensein der Haftungssumme nach so langer Zeit bei Liegenschaften größer ist als bei beweglichen Vermögen. Die Haftungssumme ist im Wert des aus der Erbschaft Empfangenen gedeckt, zumal der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung auch klargestellt hat, dass für die Berechnung des Empfangenen nicht der Einheitswert sondern der Verkehrswert einer Liegenschaft maßgeblich ist (VwGH 25. 6. 1992, ZI. 91/16/0045). Die Inanspruchnahme war daher berechtigt.*

*Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme. Das Erlassen eines Haftungsbescheides ist innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist (§ 238 BAO) zulässig, auch wenn die Bemessungsverjährung bereits eingetreten ist. § 224 Abs 3 BAO schränkt dies insoweit ein, dass die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 leg cit nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig ist. Im gegenständlichen Fall stellt der Haftungsbescheid aber keine erstmalige Geltendmachung dar.*

*Die Einhebungsverjährungsfrist beträgt fünf Jahre. Sie beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in welchen die Abgabe fällig geworden ist. Die Einhebungsverjährung ist daher noch nicht eingetreten.*

*Gemäß § 224 BAO ist im Haftungsbescheid 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. Der Berufungswerber haftet für die gesamte Abgabenschuld, folglich war auch die gesamte Abgabeschuld in den Haftungsbescheid aufzunehmen. Der Berufungswerber hat keinen Anspruch auf eine detaillierte Aufschlüsselung der bereits geleisteten Zahlungen im Haftungsbescheid.*

*Das Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat konnte aufgrund des Todes der Erbin und mangels Rechtsnachfolger nicht fortgesetzt werden.*

*Da bis 31.07.2008 die Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzes anzuwenden sind, ist die Erlassung des Haftungsbescheides zurecht erfolgt. Sohin war spruchgemäß zu entscheiden und der Berufung nur teilweise stattzugeben.“*

Dem erwiderte der Bw. im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in dem die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt wurde, Folgendes:

*“Ich wurde nicht aufgefordert, Unterlagen (Depotauszug) bezüglich des Wertpapierdepots bei der Dresdner Bank vorzulegen. Die Steuerbefreiung ist für diese Wertpapiere anzuwenden, weil die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben sind.*

*Die erbliche Liegenschaftshälfte in M., wurde bereits vor Jahren verkauft.*

*Wie bereits ausgeführt, ist Verjährung eingetreten.*

*Abgesehen davon, ist die diesbezügliche Argumentation in der Berufungsvorentscheidung verfehlt. Bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erbschaftssteuerbescheides gegenüber der Erbin TS war Verjährung eingetreten. Eine rechtskräftige Abgabenfestsetzung gegenüber der Erbin TS ist nicht erfolgt. Die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides stellt mir gegenüber keine Einhebungsmäßnahme dar, sondern ist eine verjährige Festsetzung der Erbschaftssteuer. Es handelt sich im Erbschaftsteuergesetz um keine subsidiäre/funktionelle Haftung, sondern um eine gesamtschuldnerische Haftung der Erben, weswegen die Abgabenfestsetzung mir gegenüber binnen 5 Jahren ab Entstehung des Abgabenanspruches erfolgen hatte müssen. Die Erlassung des Haftungsbescheides einer rechtskräftig nicht festgesetzten Abgabe gegenüber einem gesamtschuldnerischen Steuerschuldner ist keine Einhebungsmäßnahme, sondern eine Abgabenfestsetzung. Dass es sich bei dem angefochtenen Bescheid um eine Abgabenfestsetzung handelt, ergibt sich bereits aus dem Spruch: „... für den oben angeführten Rechtsvorgang wird die Erbschaftssteuer festgesetzt mit ... Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer ... die festgesetzte Abgabe ...“ (angefochter Bescheid, Spruch). Der angefochtene Bescheid ist mir gegenüber keine Einhebungsmäßnahme, sondern die Festsetzung einer seit vielen Jahren verjährten Abgabe (vgl. dazu den Spruch eines gewöhnlichen Haftungsbescheides, der keine Festsetzung, sondern eine Haftbarmachung enthält).*

*Die Ansicht im Berufungsbescheid, wonach ich keinen Anspruch auf eine detaillierte Aufschlüsselung der bereits geleisteten Zahlungen im Haftungsbescheid hätte, verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz und stellt rechtliche Willkür dar. Eine Abgabe, die bereits bezahlt wurde, kann rechtens weder festgesetzt noch erneut eingehoben werden. Schon nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen einer Solidarhaftung kann rechtslogisch für erloschene Verbindlichkeiten nicht mehr gehaftet werden. Die Behörde ist daher verpflichtet, die geleisteten Zahlungen darzustellen und gegebenenfalls zu belegen.“*

Mit Vorhalten vom 8. September 2008 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenat dem Bw. und dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage nach dem damaligen Ermittlungsstand für sie darstelle und dass der angefochtene Bescheid ihrer Ansicht nach - selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat - insofern abzuändern sei, als die Haftungsinanspruchnahme derzeit mit einem Teilbetrag von € 1.116,74 zu erfolgen habe.

In seiner Stellungnahme vom 13. Oktober 2008 verzichtete der Bw. auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat. Außerdem führte er noch aus,

1. dass es unrichtig sei, dass weder die Kapitalerträge aus den Sparbüchern bei deutschen Banken, noch die Erträge aus den deutschen Wertpapierdepots vom Erblasser der Einkommensteuer unterzogen worden wären. Der Erblasser habe eine Pension bezogen (aus unselbständiger Tätigkeit), für welche die Einkommensteuer durch die pensionsauszahlende Stelle in Abzug gebracht worden sei. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen seien durch den Erblasser gegenüber dem Finanzamt erklärt worden und sei Einkommensteuer bezahlt worden. Die Veranlagung sei beim Wohnsitzfinanzamt zur Steuernummer xxx/xxxx (siehe dazu auch lit. 2p des Inventars) erfolgt. Wie der Buchungsmittelung Nr. 1 vom 16. Jänner 1998 zu entnehmen sei, habe die vierteljährliche Vorauszahlung S 14.300,00 betragen.

Beweis: beiliegende Buchungsmittelung Nr. 1 vom 16.01.1998, Akt des Wohnsitzfinanzamtes zu St.Nr. xxx/xxxx, Verlassenschaftsakt

2. Weiters sei zu berücksichtigen, dass Zinsen in Bezug auf Sparbücher bzw. sonstige Konten als Kapitalerträge der Einkommensteuer in Deutschland unterliegen und die auf die Zinsguthaben entfallende Einkommensteuer direkt von der Bank in Abzug gebracht und an die zuständige Finanzbehörde weitergeleitet werde. Allfällige Zinsen auf Girokonten (lit. a, lit. b, lit. o des Inventars) - soweit solche Zinsen bei (Giro-)Konten überhaupt durch die Bank (für täglich fälliges Geld) gegeben worden seien - seien - wie auch in Österreich - extrem niedrig gewesen und hätten eine Geringfügigkeitsgrenze kaum überschritten, sodass damit gerade die Kosten der Kontoführung abgedeckt werden hätten können, sodass tatsächlich keine Einkommensteuer abzuführen gewesen wäre.

Beweis: Anfragen an die Dresdner Bank bzw. die Postbank Niederlassung H

3. Im Rahmen der Ermessensentscheidung sei zu berücksichtigen, dass Frau TS zugunsten des Miterben (ihres Sohnes) GS auf ihren Erbteil verzichtet habe, sodass deren gesamter Erbteil Herrn GS zugekommen sei. Es sei daher unbillig, Miterben, die keinen Einfluss darauf gehabt hätten noch irgendeinen Vorteil daraus erlangt hätten, zur Haftung heranzuziehen, zumal für sie auch keine Möglichkeit bestanden habe, für die Sicherstellung der Erbschaftssteuer durch Frau TS bzw. Herrn GS zu sorgen. Auch bei Zugrundelegung der Billigkeitsüberlegungen des UFS sei von den Erbquoten (50 % GS und jeweils 25 % JW und der Berufungswerber), und nicht von einer Haftung nach Köpfen auszugehen.

Eine Kopie dieser Stellungnahme wurde vom Unabhängigen Finanzsenat ans Finanzamt weitergeleitet.

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2008 aus, dass den Ausführungen betreffend der Inanspruchnahme des Bw. als Haftenden nichts hinzuzufügen sei. Jedoch hinsichtlich des in Anspruch genommenen Betrages sei zu sagen, dass gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG neben dem Steuerschuldner der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als

Gesamtschuldner hafte. Im Gesetzestext finde sich kein Hinweis, dass alle Erben gleichteilig oder quotenmäßig zur Haftung heranzuziehen seien. Die Haftungsinanspruchnahme müsse wertmäßig nur im aus der Erbschaft empfangenen Vermögen gedeckt sein, dies treffe im vorliegenden Fall zu. Da diese gesetzliche Bestimmung nur die Inanspruchnahme der Haftung betreffe, trete das Grundprinzip der Erbschaftsteuer, die Bereicherung zu besteuern in den Hintergrund.

Wie in der Vorbehalsbeantwortung vom 26. Juni 2006 des Rechtsanwaltes RA bereits ausgeführt, sei im Rechtsstreit mit der pflichtteilsberechtigten Tochter G.G ein einfaches Ruhen eingetreten; ein Fortsetzung des Verfahrens sei bisher nicht erfolgt. Es seien daher auch keine weiteren Zahlungen geleistet worden. Dies sei in einem Telefonat mit Rechtsanwalt RA am 31. Oktober 2008 nochmals bestätigt worden. Nach menschlichem Ermessen komme es zu keiner Fortsetzung des Verfahrens zumal Frau TS in der Zwischenzeit auch verstorben sei.

Bis zum 6. November 2008 wurde dem Abgabekonto der Frau TS beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern W zu St.Nr. yyy/yyyy insgesamt ein Betrag von € 3.070,00 gutgeschrieben (Frau TS erbrachte im Zeitraum 29. Oktober 2003 bis 12. Jänner 2007 Ratenzahlungen von 3 x € 300,00, 1 x € 140,00 und 29 x € 70,00 = insgesamt € 3.070,00).

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

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.

Nach Abs. 3 leg. cit. ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

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

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). Daneben haftet nach Abs. 2 leg. cit. der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner. Im vorliegenden Fall war daher Steuerschuldnerin für das von Frau TS von Todes wegen nach Herrn JS erworbene Vermögen ausschließlich Frau TS. Ihr gegenüber wurde mit vorläufigem

Abgabenbescheid vom 17. September 2003 die Erbschaftssteuer für ihren Erwerb mit € 25.631,13 festgesetzt. Auch wenn dieser Bescheid durch die von Frau TS erhobene Berufung nicht in Rechtskraft erwachsen ist, so gehört er doch dem Rechtsbestand an. Gleiches gilt für die Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2004, mit der die Erbschaftsteuer gegenüber Frau TS mit € 18.038,77 festgesetzt wurde. Der rechtzeitige und zulässige Vorlageantrag führte zwar dazu, dass die Berufung wieder als unerledigt gilt. Die Berufungsvorentscheidung bleibt jedoch bis zur abschließenden Berufungserledigung im Rechtsbestand (vgl. dazu Ritz, BAO3, § 276, Tz 24).

Im vorliegenden Fall wurde der Abgabenanspruch zunächst gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemacht, weshalb mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid keine erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches erfolgte und die zwischenzeitig eingetretene Bemessungsverjährung der Erlassung eines Haftungsbescheides nicht entgegensteht.

Gemäß § 254 BAO wird durch Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten. Wegen § 254 BAO ist beispielsweise auch eine Haftungsgeltendmachung (§224) vor Rechtskraft jener Bescheide, die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, zulässig (vgl. dazu Ritz, BAO3, § 254, Tz 2 unter Hinweis auf VwGH 13.9.1988, 86/14/0095).

Wenn einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid, der an den Abgabepflichtigen ergangen ist, vorangeht, ist die Behörde daran gebunden; die Behörde hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt (VwGH 19.12.2002, 2000/15/0217; VwGH 16.9.2003, 99/14/0200).

Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können - solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören - Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden. (vgl. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung gemäß § 248 BAO innerhalb der für die

Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen, wobei es hiezu keines gesonderten Schriftsatzes bedarf (vgl. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0200). Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 277 BAO) liegen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0148). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist zuerst über die gegen den Haftungsbescheid erhobene Berufung zu entscheiden, weil von der Erledigung dieses Rechtsmittels die Frage der Rechtsmittellegitimation gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängig ist (vgl. VwGH 20.8.1998, 97/16/0512 mit Hinweise auf Ritz, BAO-Kommentar Rz 16 zu § 248 BAO bzw. Stoll, BAO-Kommentar III, S. 2556).

Es ist daher im vorliegenden Fall zunächst darüber abzusprechen, ob der Bw. mit dem Bescheid vom 4. Oktober 2007 zu Recht als Haftender für die Erbschaftsteuerschuld der Frau TS herangezogen wurde und ist erst danach in einem gesonderten Verfahren über die Berufung des Bw. gegen den an Frau TS gerichteten Abgabenbescheid zu entscheiden (Anm: Da sich die vom Bw. eingebrachte Berufung ihrem Inhalt nach gegen die Höhe des Abgabenanspruches richtet liegt nach Ansicht der Referentin auch eine Berufung des Bw. gegen den an die Primärschuldnerin ergangen vorläufigen Erbschaftsteuerbescheid vom 17. September 2003 vor. Nach Abschluss des Verfahrens betreffend den Haftungsbescheid wird dann im Verfahren betreffend die Berufung gegen den an Frau TS gerichteten Abgabenbescheid ua. zu klären sein, ob der Abgabenanspruch im Zeitpunkt der Festsetzung gegenüber Frau TS bereits verjährt war und ob bzw. in welcher Höhe die Abgabenbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG für das ausländische Kapitalvermögen zum Tragen kommt).

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 24 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Im vorliegenden Fall wurde die Abgabe am 24. Oktober 2003 (ein Monat nach Zustellung des Erbschaftsteuerbescheides vom 17. September 2003 an Frau TS) fällig, weshalb bei Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides vom 4. Oktober 2007 die 5-jährige Einhebungsverjährungsfrist noch nicht abgelaufen war.

Die Überschrift des angefochtenen Bescheides ("vorläufiger Abgaben- und Haftungsbescheid") macht deutlich, dass das Finanzamt gegenüber dem Bw. sowohl einen Haftungsbescheid iSd § 224 BAO als auch einen Abgabenbescheid iSd § 198 BAO erlassen hat. Wie vom Bw. im Vorlageantrag zutreffend ausgeführt wurde, spricht der Wortlaut des Bescheides („... für den oben angeführten Rechtsvorgang wird die Erbschaftssteuer festgesetzt mit ... Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer ...“) dafür, dass mit dem angefochtenen Bescheid vom Finanzamt - auch - eine Abgabenfestsetzung vorgenommen wurde. Die Festsetzung der

Erbschaftsteuer mittels Abgabenbescheid hat jedoch ausschließlich gegenüber dem Primärschuldner (bzw. einem allfälligen Gesamtrechtsnachfolger - siehe dazu die Bestimmung des § 19 BAO) zu erfolgen, nicht jedoch gegenüber dem Haftenden. Wäre vor der Haftungsinanspruchnahme noch kein Abgabenbescheid an den Primärschuldner erlassen worden, so wäre - wie bereits oben ausgeführt - über die Höhe der Erbschaftsteuerschuld als Vorfrage zu entscheiden gewesen. Wurde - wie im vorliegenden Fall - bereits ein Abgabenbescheid an den Primärschuldner erlassen, so ist gegenüber dem Haftenden lediglich die Haftung geltend zu machen und hat nicht darüber hinaus eine - nochmalige - Festsetzung der Erbschaftsteuer zu erfolgen.

Der angefochtene Bescheid ist daher insofern abzuändern als sowohl die Worte "vorläufiger Abgabenbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO" als auch "Für den angeführten Rechtsvorgang wird die Erbschaftsteuer festgesetzt mit ....." zu entfallen haben und ist nur auszusprechen, mit welchem Betrag der Bw. als Haftender in Anspruch genommen wird.

Auch wenn jeder Erbe grundsätzlich für die gesamte Erbschaftsteuerschuld seiner Miterben haftet, so ist entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht die gesamte Abgabeschuld in den Haftungsbescheid aufzunehmen, sondern dürfen im Haftungsverfahren nur die restlich (unberichtigt) aushaftenden Abgaben-(Zahlungs)Schuldigkeiten angefordert werden (vgl. VwGH 15.4.1988, 85/17/0062). Bei Geltendmachung der Haftung sind daher die im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenansprüche mit den um Abstattungen und sonstigen Tilgungen verminderten Beträgen auszuweisen (vgl. VwGH 21.9.1990, 87/17/0223). Die Aufrechterhaltung eines Haftungsbescheides durch die Berufungsbehörde würde sich nach dem Grundsatz der Akzessorität der Haftung etwa dann als rechtswidrig erweisen, wenn die Forderung, für die gehaftet werden soll, aus einem bestimmten Grund nicht mehr dem Rechtsbestand angehört; weiters ist im Haftungsbescheid inhaltlich auch die Feststellung enthalten, dass die Abgabenschuld jedenfalls mit dem Betrag, hinsichtlich dessen die Haftungsinanspruchnahme erfolgte, unberichtigt aushaftet (vgl. VwGH 28.5.1993, 93/17/0049).

Der herangezogene Haftungspflichtige ist jedenfalls als Partei anzusehen; daher steht der Einsichtnahme des Haftungspflichtigen in die Akten des Abgabenverfahrens (§ 90 BAO) die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht des § 48a BAO keinesfalls entgegen (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275). Dem Haftungspflichtigen steht das Recht auf Akteneinsicht (§ 90 BAO) unter anderem in das Abgabenkonto des Erstschuldners bzw. in Teile hievon zu, etwa wenn der Haftungspflichtige prüfen will, ob die gegenständliche Abgabenschuldigkeit bereits (teilweise) entrichtet wurde (VwGH 10.2.1989, 86/17/0114).

Wie bereits oben ausgeführt besteht im Rahmen des Haftungsverfahrens eine Bindungswirkung an den wirksamen Abgabenbescheid (Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2004) und ist daher von einer Erbschaftsteuerschuld der Frau TS in Höhe von € 18.038,77 auszugehen und davon der von Frau TS entrichtete Betrag von € 3.070,00 in Abzug zu bringen, sodass die Haftungsinanspruchnahme des Bw. maximal mit dem Differenzbetrag von € 14.968,77 erfolgen kann.

Die persönliche Haftung der Erben nach § 13 Abs. 2 ErbStG ist mit der Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen begrenzt. Den Legatar und den Pflichtteilsberechtigten trifft hingegen nur die Verpflichtung, die Erbschaftsteuer für den eigenen Erwerb als primäre Schuldner derselben zu entrichten. Sie haften im Gegensatz zum Erben nicht für die Steuer der Erben, andere Legatare oder anderer Pflichtteilsberechtigter (vgl. Fellner, RZ 13 zu § 13 ErbStG). Der Bw. war nicht nur Erbe nach Herrn JS, sondern hat er als echtes Vorausvermächtnis ohne Anrechnung auf seinen Erbteil die Liegenschaft EZ-X samt Inventar erhalten. Da der Erwerb dieser Liegenschaft nichts mit der Erbenstellung des Bw. zu tun hat, zählt deren Wert nicht zum "Wert des aus der Erbschaft Empfangenen" iSd § 13 Abs. 2 ErbStG. Aber auch wenn man den Wert dieser Liegenschaft außer Ansatz lässt, so findet der Haftungsbetrag von € 14.968,77 (das entspricht S 205.974,76) im "Wert des aus der Erbschaft Empfangenen" des Bw. deutlich Deckung (in der an den Bw. gerichteten Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2004 ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Erwerb des Bw. von S 1.182.010,00 aus, so dass sich nach Abzug des darin enthaltenen steuerlichen Wertes der Liegenschaft von S 158.000,00 und Hinzurechnung der darin enthaltenen Steuerfreibeträge von insgesamt S 153.708,09 (lt. Erstbescheid) ein Betrag von S 1.177.718,09 ergibt, sodass auch bei Berücksichtigung weiterer Lasten von einem "Wert des aus der Erbschaft Empfangenen" von rund S 1.000.000,00 auszugehen ist). Es liegen daher im vorliegenden Fall die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. nach § 13 Abs. 2 ErbStG mit einem Betrag von € 14.968,77 grundsätzlich vor.

Da bei einem Haftungsverfahren die Sache durch die von der Abgabenbehörde erster Instanz betragsmäßig oder quotenmäßig konkretisierte Haftungsinanspruchnahme bestimmt wird, ist die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren begrenzt und darf eine Ausdehnung des Haftungsbetrages bzw. der Quote nur von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommen werden (vgl. VwGH 27.3.2008, 2005/13/0047, VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029). Sollte anlässlich der Erledigung der vom Haftungspflichtigen erhobenen Berufung gegen den Abgabenbescheid eine Verböserung vorgenommen werden (eine Entscheidung über den Abgabenanspruch kann wie bereits oben ausgeführt erst nach Bestätigung der Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme getroffen

werden), so würde die Inanspruchnahme des Haftenden für den Mehrbetrag eines weiteren Haftungsbescheides (der nur von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen werden könnte) bedürfen (vgl. dazu UFS 11.11.2005, RV/0146-W/03).

Durch den im angefochtenem Bescheid enthaltenen Verweis "Der ausständige Betrag ist dem beiliegenden Zahlschein zu entnehmen" wurde der Bw. vom Finanzamt mit einer Quote von 100 % zur Zahlung eines Betrages von € 14.896,63 aufgefordert, sodass im gegenständlichen Haftungsverfahren die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit diesem Betrag begrenzt ist.

Die Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen liegt allerdings im Ermessen der Abgabenbehörde.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen 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" insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 15.3.2001, 98/16/0167; VwGH 16.10.2002, 99/13/0060).

Bei der Erbenhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG ist das Ermessen 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 (vgl. VwGH vom 23. April 1992, 90/16/0196). Mit Beschluss des Bezirksgerichtes D vom 28. März 2007 wurde der geringfügige Nachlass der Frau TS ihrem Sohn FG an Zahlungsstatt überlassen, sodass keine Einbringungsmöglichkeiten gegenüber dem (nicht vertretenen) Nachlass bestehen. Mangels Einantwortung gibt es auch keinen Gesamtsrechtsnachfolger auf den die Pflichten übergegangen sind. Bei der Überlassung des Nachlassvermögens an Zahlungsstatt dauert daher der Zustand der ruhenden Erbschaft fort und tritt nur für die betreffenden Vermögensobjekte Singulärzession ein (vgl. Ritz, Tz 13 zu § 19 BAO). Die abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Erblassers sind nicht im Wege der Rechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO auf Herrn FG übergegangen. Die vom Finanzamt getroffene Ermessensentscheidung, die Erbenhaftung nach § 13 Abs. 2 ErbStG gegenüber dem Bw. geltend zu machen, ist daher grundsätzlich gesetzeskonform.

Im Berufungsverfahren ist allerdings die Ermessentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz voll zu prüfen; in der Berufungs-(vor)entscheidung ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (vgl. Ritz, Tz 11 zu § 20 BAO unter Hinweis auf Stoll, BAO, 213 f.).

Im Rahmen der Ermessensübung kann die Abgabenbehörde auch nur hinsichtlich einer Teilschuld den Haftenden in Anspruch nehmen, wofür die Verweisung auf § 891 ABGB im § 6 BAO spricht (siehe dazu auch die vom Bundesministerium für Finanzen auf seiner Homepage [www.bmf.gv.at/steuern/richtlinien](http://www.bmf.gv.at/steuern/richtlinien) unter RZ 1241 Richtlinien Abgabeneinhebung (RAE) dargelegte Rechtsansicht).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann die zwangsweise Einbringung einer noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Abgabenschuld unter dem Gesichtspunkt eines unerledigten Rechtsmittels nur dann eine Härte bedeuten, wenn der angefochtene Bescheid offenkundig klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Rechtsmittelverfahren zu gewärtigen ist (vgl. VwGH 16.2.1988, 87/14/0064 mit Hinweis auf VwGH 30.6.1967, 0349/67).

Im vorliegenden Fall haben die von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates im Rahmen des zu RV/0428-W/04 anhängigen Berufungsverfahrens durchgeföhrten Ermittlungen ergeben, dass selbst bei einer vollständigen Verneinung der Steuerfreiheit des ausländischen Kapitalvermögens nach § 15 Abs. 1 Z: 17 ErbStG die Erbschaftsteuerschuld der Frau TS auf € 17.158,49 zu verringern ist (siehe dazu den an Frau TS gerichteten Vorhalt vom 6. Oktober 2006). Zieht man davon den von Frau TS entrichteten Betrag von € 3.070,00 ab, so verbliebe eine Abgabenschuldigkeit von € 14.088,49.

Wie sich aus der am 21. Dezember 2007 gegenüber dem Bw. erlassenen Berufungsvorentscheidung ergibt, geht das Finanzamt allerdings davon aus, dass das ausländische Kapitalvermögen mit einem Teilbetrag von S 466.137,95 steuerfrei zu belassen ist und ermittelte dadurch einen Erbschaftsteuerbetrag in Höhe von € 6.420,21. Zieht man davon den von Frau TS entrichteten Betrag von € 3.070,00 ab, so verbliebe eine restliche Abgabenschuldigkeit von € 3.350,21.

Nach der vom Unabhängiger Finanzsenat ua. in seiner Entscheidung vom 09.03.2005, RV/2547-W/02 vertretenen Rechtsansicht können jedoch Kapitalerträge, die einer rechtzeitigen Einkommensbesteuerung entzogen wurden, ungeachtet dessen, ob es sich um ausländische oder inländische Kapitalerträge handelt, keiner Steuerabgeltung nach § 97 Abs. 2 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993 unterliegen, und können daher Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, aus welchem diese Erträge flossen, auch nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen. Da die zu GZ. 2005/16/0116 bis 0118 beim Verwaltungsgerichtshof anhängig gewesenen Fälle Anlassfälle wurden, liegt bis dato keine höchstgerichtliche Judikatur dazu vor, unter welchen Voraussetzungen ausländischen Kapitalvermögen die Erbschaftsteuerfreiheit des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zukommt.

Im vorliegenden Fall wird die Frage, ob für das ausländischen Kapitalvermögen (bzw. Teilen davon) die Steuerfreiheit des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zusteht - nach Durchführung weiterer Ermittlungen - im Berufungsverfahren betreffend den an Frau TS gerichteten Abgabenbescheid vom 17. September 2003 zu klären sein. Ungeachtet der Bindungswirkung des Abgabenbescheides sprechen allerdings Billigkeitserwägungen dafür, die Haftungsinanspruchnahme für die Erbschaftsteuerschuld der Frau TS derzeit nur mit jenem Teilbetrag auszuüben, der sich aus der vom Finanzamt am 21. Dezember 2007 erlassenen Berufungsvorentscheidung (in der im Ergebnis das auf deutschen Sparbüchern befindliche Kapitalvermögen steuerfrei belassen wurde) ergibt, das sind € 3.350,21 (€ 6.420,21 abzüglich der geleisteten Zahlungen von € 3.070,00). Dem trat auch das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2008 nicht entgegen.

Auch die Auswahl aus mehreren als Haftungspflichtige in Betracht kommender Miterben, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde (siehe UFS vom 25.5.2005, RV/0287-I/04 unter Hinweis auf Stoll, BAO, Kommentar, Band 1, Seite 94; Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG, ÖStZ 1991, Seite 93ff und VwGH 14.11.1996, 95/16/0082, VwGH 7.12.2000, 97/16/0365,0366).

Die, die Erbenhaftung nach § 13 Abs. 2 ErbStG sachlich rechtfertigende Rechtsbeziehung zwischen dem Eigenschuldner und den Haftungspflichtigen besteht im Hinblick auf die kraft Gesetzes eintretende Miterbengemeinschaft (siehe VwGH vom 16. März 1995, 94/16/0288; VfGH vom 27.9.1994, B 1515/94), sodass bei einer sachlich gerechtfertigten Auswahl des Haftungspflichtigen auf das Verhältnis des Eigenschuldners zu allen Miterben bedacht zu nehmen ist. Weiters ist zu bedenken, dass das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird. Gleichermassen, wie sich aus der Rechtsnatur der Erbschaftssteuer als "Bereicherungssteuer" ergibt, dass für diese Abgabe in erster Linie der Bereicherter selbst in Anspruch zu nehmen ist (siehe Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG, ÖStZ 7/1991, S. 94. 2.2 Wesen der Erbschaftssteuer als Bereicherungssteuer), ergibt sich daraus, dass bei mehreren potentiell haftenden Miterben diese bei einer Haftungsinanspruchnahme grundsätzlich im Verhältnis des Ausmaßes ihrer Bereicherung zu belasten sind (vgl. UFS 12.02.2008 GZ. RV/1976-W/04).

Der angefochtene Bescheid enthält keinerlei Ausführungen, weshalb der Bw. zu 100 % als Haftender in Anspruch genommen wurde, obwohl auch Frau JW und Herr GS als weitere Miterben als Haftende in Betracht kommen. In der Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt die Auswahl des Bw. damit, dass beim Bw. die höchste Haftungssumme gegeben sei und dass das Vorhandensein der Haftungssumme nach so langer Zeit bei Liegenschaften

größer sei als bei beweglichen Vermögen. Dazu ist nochmals darauf zu verweisen, dass der Wert der Liegenschaft EZ-X samt Inventar nicht Teil der Haftsumme iSd 13 Abs. 2 ErbStG ist, weil diese vom Bw. als Vorausvermächtnis ohne Anrechnung auf seinen Erbteil erworben wurde. Das Erbe nach Herrn J.S ist dem Bw. ebenso wie Frau JW und Herrn GS mit einem Viertel des Reinnachlasses angefallen, sodass der "Wert des aus der Erbschaft Empfangenen" für diese 3 Personen gleich hoch ist.

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeit nur beim Bw., nicht aber bei den Miterben gegeben wäre (zumal Herr GS auf Grund des Erbverzichtes zu seinen Gunsten zusätzlich zu seinem Erbteil auch den Erbteil der Frau TS erworben hat). Auch in der Stellungnahme vom 30. Oktober 2008 wurde vom Finanzamt nichts zu den Einkommensverhältnissen und der aktuellen Vermögenslage des Bw. und der Miterben dargelegt, weshalb der Unabhängige Finanzsenat nach wie vor davon ausgeht, dass die Einbringlichkeit der Erbschaftsteuerschuld der Frau TS nicht nur durch die ausschließliche Haftungsanspruchsnahme des Bw., sondern auch bei einer anteiligen Inanspruchnahme aller drei Miterben gegeben ist.

Zum Hinweis des Finanzamtes, dass sich im Gesetzestext kein Hinweis finde, dass alle Erben gleichteilig oder quotenmäßig zur Haftung heranzuziehen seien und die Haftungsanspruchsnahme nur wertmäßig im aus der Erbschaft empfangenen Vermögen gedeckt sein müsse, ist Folgendes zu bemerken:

Vom Unabhängigen Finanzsenat wird nicht in Zweifel gezogen, dass eine Haftungsverpflichtung des Bw. für die gesamte Erbschaftsteuerschuld der Frau TS besteht. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9.11.2000, 2000/16/0376 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 103 ausgeführt hat, entsteht die Haftungsverpflichtung iSd § 13 Abs. 2 ErbStG ex lege ohne behördliche Tätigkeit mit dem Tod des Erblassers. Das konstitutive Element des Haftungsbescheides iSd § 224 BAO besteht darin, dass erst mit der Geltendmachung der Haftung die Voraussetzungen für die Einhebung erfüllt werden und erst mit der Geltendmachung der Haftung die Gesamtschuldnerschaft entsteht.

Die tatsächliche Inanspruchnahme des Haftenden - die Geltendmachung der Haftung iSd § 13 Abs. 2 ErbStG mittels Haftungsbescheid iSd § 224 BAO - erfordert jedoch zusätzlich zum bestehen des Haftungsverhältnisses, dass von der Abgabenbehörde eine Ermessensentscheidung getroffen wird. Für eine Ermessensentscheidung würde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise dann kein Raum verbleiben, wenn nur ein zahlungsfähiger Gesamtschuldner vorhanden wäre (vgl. VwGH 16.3.1995, 94/16/0288). Im vorliegenden Fall sind allerdings drei zahlungsfähige Haftende vorhanden und ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls eine Ermessenentscheidung zu

treffen, in welcher Reihenfolge bzw. in welchem Ausmaß die drei Haftenden in Anspruch genommen werden. Wie bereits oben ausgeführt wurde, ist die Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Auch wenn Zweckmäßigkeitsüberlegungen (öffentliches Interesse an einer möglichst raschen und kostengünstigen Abgabenerhebung) für die Inanspruchnahme nur eines Miterben für die gesamte "fremde" Erbschaftsteuerschuld sprechen, so dürfen dennoch bei der vorzunehmenden Interessensabwägung die berechtigten Interessen des Haftenden nicht unberücksichtigt bleiben.

Wie vom Bw. in seiner Stellungnahme vom 13. Oktober 2008 betont wurde, ist im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen, dass Frau TS zugunsten des Miterben GS auf ihren Erbteil verzichtet hat. Auf den ersten Blick schien es auch dem Unabhängigen Finanzsenat angebracht, ausschließlich Herrn GS für die Entrichtung der Erbschaftsteuerschuld seiner Mutter als Haftenden in Anspruch zu nehmen und die übrigen Miterben gar nicht mit der "fremden" Abgabe zu belasten. Gegen diese Vorgehensweise ist jedoch ins Treffen zu führen, dass der qualifizierte Erbverzicht als Schenkung unter Lebenden einen weiteren steuerpflichtigen Vorgang zwischen Frau TS und Herrn GS auslöste (siehe dazu die Berufungsentscheidung des UFS RV/0429-W/04 vom 22.11.2006) und Herrn GS hinsichtlich des seiner Mutter angefallenen Erbteils nur die Stellung eines Einzelrechtsnachfolgers zukommt. Einen Geschenknehmer trifft als Einzelrechtsnachfolger - ebenso wie beispielsweise einen Legatar - keine Haftung für die Erbschaftsteuerschuld des Rechtsvorgängers nach § 13 Abs. 2 ErbStG, und ist daher für die Haftung des Herrn GS bei Betrachtung des "Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen" nur auf den ihm selber angefallene Erbteil von einem Viertel des Nachlasses abzustellen. Der zusätzlich durch die rechtsgeschäftliche Verfügung der Frau TS erworbene Erbteil ist hingegen - ebenso wie die vom Bw. auf Grund eines Vermächtnisses erworbenen Liegenschaft EZ-X - nur bei Betrachtung der insgesamt gegebenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Haftenden von Relevanz. Zusammengefasst war für die vom Unabhängigen Finanzsenat getroffene Ermessensentscheidung ausschlaggebend, dass der haftungsbegründende "Wert des aus der Erbschaft Empfangenen" und damit die auf Grund der Erbenstellung eingetretene Bereicherung bei allen drei Miterben gleich hoch war, die geltendgemachte Abgabenschuld von € 3.350,21 nicht bloß geringfügig ist (weshalb der durch die Erlassung von 3 Haftungsbescheiden entstehende erhöhte Verwaltungsaufwand nicht als unverhältnismäßig anzusehen ist), der Erbfall schon mehr als 10 Jahre zurückliegt, sich aus der Aktenlage keine gravierenden Unterschiede in der insgesamt gegebenen wirtschaftlichen oder persönlichen Leistungsfähigkeit der drei Haftenden ergibt und - zuguter Letzt - die Einbringlichkeit der Abgabenschuld auch durch eine quotenmäßige Inanspruchnahme der Haftenden nicht gefährdet wird (zumal die derzeitige

Haftungsinanspruchnahme mit einem Teilbetrag eine weitere Haftungsinanspruchnahme des Bw. - zB falls bei den Miterben Einbringungsschwierigkeiten bestehen oder falls bei Erledigung der vom Bw. gegen den gegenüber Frau TS erlassenen Abgabenbescheid eine Festsetzung der Erbschaftsteuer mit einem € 6.420,21 übersteigenden Betrag erfolgen sollte- nicht ausschließt) und sprechen daher Billigkeitsüberlegungen dafür, den Bw. derzeit mit einem Drittel des Teilbetrages von € 3.350,21 = € 1.116,74 als Haftenden heranzuziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. November 2008