



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 21

GZ. RV/1574-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 14. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. Februar 2008 betreffend Haftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach G., verstorben am November 2001, haben
der erbl. Neffe F. zu 1/9
die erbl. Nichte E. (Berufungswerberin, Bw.) zu 1/18
der erbl. Neffe D. zu 1/18
die erbl. Schwester M zu 1/9 (nachverstorben am November 2002)
und die Verlassenschaft nach Ing. K zu 2/3
eine bedingte Erbserklärung abgegeben und es wurde diesen Erben mit
Einanwortungsurkunde vom 17. Dezember 2002 der Nachlass der G. auf Grund des Gesetzes
entsprechend ihrer Erbserklärungen eingeantwortet.

Lt. Hauptinventar vom 9. Dezember 2002 betrug der Reinnachlass € 120.932,93.
Eine prozessanhängige Forderung des Dr. W. in Höhe von € 118.612,89 wurde von den Erben
nicht anerkannt und fand daher im Inventar keinen Niederschlag.
Sämtliche Erben wurden durch den Bevollmächtigten Herrn A. vertreten.

Mit Beschluss des BG Liesing vom 17. Mai 2002 wurde gemäß § 810 ABGB und § 145 AußStrG die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses den erbserklärten Erben zu Handen des Bevollmächtigten A. überlassen.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 18. Februar 2004 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber der Verlassenschaft nach M gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG ausgehend von einem Neuntel des steuerlich maßgeblichen Wertes der erbl. Liegenschaft, somit ausgehend von € 10.949,37, Erbschaftsteuer in Höhe € 383,20 festgesetzt.

Dazu teilte der Verlassenschaftskurator in der Verlassenschaft nach M dem FAG mit Schreiben vom 24. März 2004 mit, dass diese Verlassenschaft mit Beschluss vom 23. Dezember 2003 mangels ausreichenden Nachlassvermögens an die Gläubiger kridamäßig verteilt worden und somit beendet sei.

Aus der Verlassenschaft nach G. sei der Verlassenschaft nach M bis zu diesem Tag kein Erbteil angewachsen.

In der Folge nahm das FAG die Bw. mit Bescheid vom 27. Februar 2008 gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG für 1/4 der Erbschaftssteuer der M in Höhe von € 383,20, somit in Höhe von € 95,80 als Haftende in Anspruch. (Anm.: F. wurde mit € 191,60 und D. mit € 95,80 zur Haftung herangezogen).

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass die Vorschreibung unrichtig sei, da die Voraussetzungen nicht vorlägen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 führte das Finanzamt aus, dass bei Erwerben von Todes wegen nach § 13 Abs. 1 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) der Erwerber Steuerschuldner (und zwar jeder Erwerber für das von ihm von Todes wegen erworbene Vermögen) sei. Nach § 13 Abs. 2 ErbStG hafte 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. Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz der BAO würden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen geltend gemacht. Für die „Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen“ im Sinne des § 13 Abs. 2 ErbStG sei nicht der Einheits-, sondern der Verkehrswert der Nachlassliegenschaft maßgebend (vgl. VwGH 25.6.1992, 91/16/0045).

Die Geltendmachung einer Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. 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 liege im Ermessen der Behörde. Für die Inanspruchnahme der Haftung sei Voraussetzung, dass die Einbringlichkeit der Abgaben beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert sei.

Fest stehe, dass die Verlassenschaft nach M auf Grund des Erbschaftssteuerbescheides vom 18. Februar 2004 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Erbschaftsteuer in Höhe von € 383,20 schulde und diese Erbschaftsteuer mangels Vermögens der Erstschuldnerin derzeit nicht einbringlich sei. Da mit einer Uneinbringlichkeit der Erbschaftssteuer bei der Erstschuldnerin zu rechnen sei und somit die Einbringlichkeit jedenfalls wesentlich erschwert und gefährdet erscheine, sei die Inanspruchnahme von Haftenden begründet.

Als potentiell Haftende verblieben im vorliegenden Fall Hr. F. als Erbe eines Neuntels, sowie die Bw. und der erbl. Neffe Hr. D. als Erben je eines Achtels des Nachlasses. Bei einer anteiligen Aufteilung der Schuld auf alle drei Haftenden würden somit auf Hrn. F. € 191,60, auf die Bw. und Hrn. D. je € 95,80 entfallen.

Die Bw. sei daher zu Recht anteilig für die Erbschaftsteuer der Verlassenschaft nach M als Haftungspflichtige in Anspruch genommen worden.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass im betreffenden Fall § 13 Abs. 2 ErbStG nicht zur Anwendung kommen könne, da M zum Zeitpunkt der Erbschaftsteuervorschreibung sozusagen posthum nicht ohne Vermögen gewesen sei. Die Uneinbringlichkeit sei demnach nicht gegeben.

Richtig sei, dass zum Zeitpunkt des Ablebens am 14. November 2002 Frau M über keinerlei Vermögen verfügt habe. Allerdings sei ihr mit Abwicklung der Erbangelegenheit G. ein Betrag in Höhe von etwa 1.300,00 zugesprochen worden. Dies sei mit Bescheid vom 18. Februar 2004 in Höhe von € 383,20 „erbversteuert“ worden. Die Steuerschuld sei also von dem ihr nicht bekannten Empfänger dieses Erbanteiles einzutreiben.

Der der Bw. zugesprochene Erbanteil sei im Juli 2004 abzüglich der Erbschaftsteuer und Spesen ausbezahlt worden.

Über die Abwicklung des Erbanteiles von M habe die Bw. keine Kenntnis.

Außerdem habe Frau M direkte Erben gehabt, und zwar die Tochter B und den Sohn Z..

Die Abwicklung der Erbsschaftssache sei durch Dr. W:G: als Notar und A als Bevollmächtigter der Erben erfolgt.

Gemäß dem Rechtsempfinden der Bw. müsste das Erbe von Frau M der Republik Österreich zugesprochen werden, da alle möglichen Erben beim namentlich genannten Notar einen Erbverzicht erklärt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Erwerben von Todes wegen ist nach § 13 Abs. 1 ErbStG der Erwerber Steuerschuldner (und zwar jeder Erwerber für das von ihm von Todes wegen erworrene Vermögen).

Gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG haftet neben den in Abs. 1 Genannten der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.

Für die "Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen" im Sinne des § 13 Abs. 2 ErbStG ist nicht der Einheits-, sondern der Verkehrswert der Nachlassliegenschaft maßgebend (vgl. VwGH 25.6.1992, 91/16/0045).

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 auf Grund des Abs. 4 leg.cit. diese Personen in Höhe des aus der Erbschaft Empfangenen persönlich für die Steuer, es sei denn, dass sie zur Zeit der Empfangnahme in gutem Glauben sind. Sie sind nicht in gutem Glauben, wenn ihnen bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt ist, dass die Steuer weder entrichtet noch sichergestellt ist.

Das Rechtsinstitut der Haftung dient der Verstärkung und Sicherung des Abgabenanspruchs. Haftung bedeutet nach den Vorschriften des Steuerrechts das Einstehen müssen für eine fremde Schuld (vgl. VwGH 20. 4. 1989, 89/16/0009, 0010, 0011).

Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Die sachliche Rechtfertigung von Haftungsregelungen ergibt sich einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlich rechtlicher Ansprüche und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen (vgl. VfGH 15. 12. 1988, G 89/88, 9. 3. 1989, G 163/88 u. a. und 13. 10. 1993, G 4/93).

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, welche sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten hat, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Das Abstellen auf öffentliche Interessen (vor allem die Bedachtnahme auf eine geordnete und gesicherte Abgabenerhebung) bei Berücksichtigung des Ermessenskriteriums der Zweckmäßigkeit ist allerdings nicht mit dem Gedanken bedingungslosen Strebens nach Mehrung der Staatseinnahmen gleichzusetzen. Bei der vorliegenden Ermessentscheidung sind daher nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld, sondern auch die besonderen Verhältnisse des konkreten Falles in Betracht zu ziehen.

Das Ermessen ist bei der Erbenhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Erben als Haftenden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 15a zu § 13 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen). Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden wird vor allem dann vorliegen, wenn die Abgabenschuld vom Eigenschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebbracht werden kann (vgl. Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG, ÖStZ 7/1991, S. 94).

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).

Fest steht, dass die Verlassenschaft nach M auf Grund des Erbschaftsteuerbescheides vom 18. Februar 2004 des FAG Wien Erbschaftssteuer in Höhe von € 383,20 schuldete (Anm. diese Schuld wurde in der Folge von den Haftungspflichtigen entrichtet) und diese Erbschaftssteuer mangels Vermögens der Erstschuldnerin nicht einbringlich war.

Der Erstschuldnerin stünde zwar ein Anteil am Nachlass der M zu, dessen Wert entsprechend der Angaben der Bw. mit ca. € 1.300,00 beziffert wird.

Der Bevollmächtigte der Erben hat aber trotz Aufforderung des Gerichtskommissärs an die Erstschuldnerin keine Leistung erbracht und die Einbringlichkeit dieser Forderung durch den Verlassenschaftskurator ist ungewiss. Eine Einsichtnahme in den Verlassenschaftsakt der Erstschuldnerin M ergab, dass diese Verlassenschaft kridamäßig verteilt und bis dato, keine Nachtragsabhandlung durchgeführt wurde. Der Republik Österreich ist bis dato entgegen der

Annahme der Bw., aus der Verlassenschaft nach M kein Vermögen heimgefallen (zugesprochen worden).

Selbst wenn diese Forderung eingebracht werden könnte, wäre die Erstschuldnerin noch immer überschuldet.

Die Bw. hat im Berufungsverfahren selbst dargetan, dass die Nachkommen der Erstschuldnerin keine Erbserklärung abgegeben haben, somit keine Erben sind. Im Übrigen bestehe für eine unmittelbare Inanspruchnahme von Erbeserben keine rechtliche Grundlage.

Es ist daher von einer Uneinbringlichkeit der Erbschaftssteuer bei der Erstschuldnerin auszugehen, und es ist die Einbringlichkeit jedenfalls wesentlich erschwert und gefährdet, womit die Inanspruchnahme von Haftenden grundsätzlich begründet ist.

Dass die Erbschaftssteuerschuld der Verlassenschaft nach M in der Höhe des Wertes des von der Bw. als Miterbin aus der Erbschaft Empfangenen Deckung findet, ist unbestritten.

Eine Haftung des Bevollmächtigten A. nach § 13 Abs. 4 ErbStG kommt ungeachtet der Frage, ob es sich hier um eine Vertreterhaftung (siehe Fellner. aaO, Rz 17 ff. zu § 13 ErbStG) oder um eine Haftung von Personen handelt, denen Nachlassteile ausgehändigt wurden (siehe Dorazil/Taucher, ErbStG, Anm .4.1. zu § 13 ErbStG), nicht in Betracht, da eine Haftungsinanspruchnahme nach dieser Bestimmung voraussetzt, dass eine Aushändigung des Nachlasses oder Teile desselben an "andere Personen" erfolgte.

Für eine solche Aushändigung des Nachlasses oder Teile davon an "andere Personen" besteht kein Anhaltspunkt.

Die Heranziehung der Verlassenschaft nach Ing. K als Haftende nach § 13 Abs. 2 ErbStG kommt nicht in Betracht, da der Nachlass des Ing. K vier bedingt erbserklärten Erben zu je einem Viertel eingeantwortet wurde und die einzelnen Rechtsnachfolger daher nicht ohne Bedachtnahme auf die bedingten Erbserklärung im Umfang des Wertes des aus der Verlassenschaft nach G. Empfangenen zur Haftung herangezogen werden können.

Für eine unmittelbare Inanspruchnahme von Erbeserben besteht, wie bereits ausgeführt, keine rechtliche Grundlage.

Die Verlassenschaft nach Ing. K ist ohne den Anteil am Nachlass der G. mit € 1.621,05 überschuldet.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der Verlassenschaft nach Ing. K aus der Verlassenschaft nach G. nach Abzug der Kosten des A. und der Erbschaftssteuer aus der Verlassenschaft nach G. € 4.621.44 (€ 770,24 x6) zustehen. Weiters wurden die Verlassenschaft nach Ing. K bzw.

die Erben mit Gerichtskommissärsgebühren und mit der Mindesterbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG auf Grund Erwerbes von Todes wegen nach Ing. K belastet. Darüber hinaus müsste sich die Abgabenbehörde bei Inanspruchnahme der bedingt erbserklärten Erben als Rechtsnachfolger der Verlassenschaft nach Ing. K allfällige später hervorgekommenen Schulden des Erblassers vorhalten lassen, sodass deren Inanspruchnahme nicht zweckmäßig wäre.

Als potentiell Haftende verbleiben somit lediglich der Neffe F. als Erbe eines Neuntels, sowie die Bw. als erbl. Nichte und der erbl. Neffe D. als Erben je eines Achtel des Nachlasses.

Auf Grund der Höhe der Schuld kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass es einer besonderen Einkommens- oder Vermögenslage der Haftenden bedürfte, um die Schuld bei diesen einzubringen.

Die sachliche Rechtfertigung für Haftungsregeln ergibt sich aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit der Abgaben und aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen dem Eigenschuldner und dem Haftungspflichtigen. 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 auch 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 Bereicherte 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.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides liegt daher nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Angemerkt wird, dass die Haftungsschuld bereits durch die Bw. entrichtet wurde.

Wien, am 21. Juni 2012