



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1336-W/08,
miterledigt RV/1337-W/08,
RV/1338-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der, am x.y.z. verstorbenen, Bw. vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs- GmbH, Wagramer Straße 19 IZD-Tower, 1220 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. September 2004 betreffend Haftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG nach der am 10. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird stattgegeben und die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit den im Spruch dieses Bescheides angeführten Haftungsbescheiden wurde gegenüber der Berufungswerberin, (Bw.), die Haftung gemäß § 13 Abs.2 ErbStG für die gegenüber A.A. mit (mittlerweile) rechtskräftigen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 2001 festgesetzte Erbschaftssteuer im Betrage von S 2.899.242,00 und für die gegenüber B.B. mit (mittlerweile) rechtskräftigem Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 2001 festgesetzte Erbschaftssteuer im Betrage von S 2.899.242,00, sowie für die gegenüber C.C. mit (mittlerweile) rechtskräftigem Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 2001 festgesetzte Erbschaftssteuer im Betrage von S 2.516.080,00 geltend gemacht.

Gegen diese Haftungsbescheide erhob die Bw. durch ihre ausgewiesene Vertreterin jeweils fristgerecht Berufung und beantragte darin zunächst die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Die Berufungsbegründung im Haftungsverfahren lautet jeweils wie folgt:

Die Bw. wäre nicht als Erbin iSd § 13 Abs.2 ErbStG anzusehen.

Die bekämpften Haftungsbescheide wären ausserhalb der Festsetzungs- und der Einhebungsverjährungsfrist erlassen worden.

Die zur Erbenhaftung herangezogene Bw. habe lediglich von dritter Seite einen Geldbetrag für die Ausschlagung ihrer Erbschaft erhalten. Dieser Betrag wäre der Bw. jedoch nicht in Sinne des § 13 Abs.2 ErbStG aus der Erbschaft zugewendet worden. Darüber hinaus wäre selbst unter Außerachtlassung dieses Einwandes, von der erhaltenen Summe von S 12.000.000,00 die davon entrichtete Erbschaftssteuer in Abzug zu bringen gewesen, sodass ausgehend von einer Erbschaftssteuer von ca S 5,76 Mio ein Nettoerwerb von lediglich ca S 6,24 Mio verbleiben würde.

Die Geltendmachung der Haftung wäre unbillig, da der bloße Aufenthalt der Steuerschuldner im Ausland keine hinreichende Erschwerung der Einbringung wäre, welche die Geltendmachung der Haftung rechtfertigen würde.

Mit Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. März 2008 wurden diese Berufungen als unbegründet abgewiesen. Als Begründung dazu wurde im Wesentlichen jeweils ausgeführt, dass die Bw. von der Erblasserin D.D. mit Testament vom 19. September 1992 gemeinsam mit A.A., B.B. und C.C. als Miterben zu gleichen Teilen zur Erbin berufen worden wäre, und dass sie ihren Erbteil an die übrigen Miterben zu gleichen Teilen weiterveräußert hätte. Der Verkauf einer angefallenen (und noch nicht angetretenen) Erbschaft gegen Entgelt würde an sich zu einer unentgeltlichen Bereicherung des Erben führen und einen Erwerb von Todes wegen darstellen. Die Bw. wäre daher zu Recht als Erbin gemäß § 13 Abs.2 ErbStG herangezogen worden.

Im vorliegenden Fall wäre die Einbringung der Erbschaftssteuer bei den Erbschuldnern zumindest wesentlich erschwert, da diese ihre Wohnsitze in den U.S.A. hätten und keine Anhaltspunkte für Vermögenswerte im Inland vorliegen würden. Dagegen wäre die Bw. die einzige Miterbin mit gewöhnlichem Wohnsitz im Inland. Unbeschadet der Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 13 Abs.2 ErbStG wäre daher für deren Heranziehung als Haftende kein Ermessensspielraum im Sinne des § 20 BAO vorgelegen. Darüber hinaus wäre die Geltendmachung dieser Haftungen nicht unbillig, da die mit den Haftungsbescheiden

vorgeschriebene Erbschaftssteuer in dem von der Herangezogenen aus der Erbschaft enthaltenen Betrag in der Höhe von S 12.000.000,00 Deckung finden würde.

Da es sich bei der Erlassung eines Haftungsbescheides um eine Einbringungsmaßnahme handeln würde, wäre lediglich die in § 238 Abs.1 BAO normierte Bestimmung zu beachten gewesen, wonach das Recht eine fällige Abgabe einzuheben, binnen fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Abgabe fällig geworden ist, verjährt.

Dagegen brachte die Bw. durch ihre ausgewiesene Rechtsvertreterin fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs.2 BAO ein und führte darin in Replik zum Inhalt der Berufungsvorentscheidungen aus, dass zwei der Miterben ihren gewöhnlichen Wohnsitz im UK hätten und ein Miterbe seinen gewöhnlichen Wohnsitz in Chile hätte. Die Bw. hätte mit Erklärung vom 10.1.1999 ihr Erbrecht ausgeschlagen und auf ihr Erbteil verzichtet. Die Berufungsvorentscheidungen würden diesen Umstand nicht berücksichtigen, sondern dem Wortlaut des § 13 Abs.2 ErbStG zu Unrecht unterstellen, dass auch Personen zur Haftung herangezogen werden sollen, die im die Erbschaftssteuer auslösenden Erbgang nichts erhalten haben.

Die Bw. verstarb am 1 .Februar 2009.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichts E. vom 13.5.2009 wurde der Nachlass der Bw. F.F., als deren erblichen Sohn und G.G., als deren erblicher Tochter, aufgrund der von diesen am 18.3.2009 abgegebenen unbedingten Erbantrittserklärungen je zur Hälfte eingewantwortet.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenat (UFS) erging im Haftungsverfahren an die Gesamtrechtsnachfolgerin der Bw. ein Vorhalt vom 29.12.2009, dessen wesentlicher Inhalt wie folgt lautet:

Zur Vorbereitung der von Ihnen beantragten mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wird mitgeteilt, wie sich aufgrund der Aktenlage die Sach- und Rechtslage derzeit darstellt. Falls Sie noch vor Anberaumung der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat zu den nachstehenden Ausführungen eine schriftliche Stellungnahme abgeben, weitere Beweismittel nennen oder ihre bisherigen Anträge modifizieren möchten, so wird um Bekanntgabe innerhalb einer Frist von fünf Wochen ab Zustellung dieses Schreibens gebeten.

D.D. verstarb am 29 .Mai 1990. Zum Zeitpunkt ihres Todes war sie amerikanische Staatsbürgerin und hatte ihren letzten Wohnsitz in Österreich. Sie setzte mit Testament vom 19 .September 1982 A.A. , B.B. , C.C. sowie die Bw. als Erben zu gleichen Teilen ein.

Mit Erbschaftsausschlagungs- und Verzichtserklärung vom 10. Jänner 1991 schlug die Bw. das ihr zustehende Erbrecht aus, verzichtete auf ihren Erbteil und erklärte sich ausdrücklich damit einverstanden, dass A.A., B.B., C.C. Erben des Nachlasses nach Frau D.D. werden.

Am 17. Jänner 1991 schloss die Bw. mit den übrigen Erben einen Notariatsakt (Sicherstellungs- und Zahlungsvereinbarung) ab, in welchem festgestellt wurde, dass ihr die Abtretung ihres Erbteils zu einem Preis von S 12.000.000,00 abgegolten werden sollte.

Mit gleichem Datum schloss die Bw. mit den übrigen Erben einen in Form eines Notariatsaktes gestalteten Erbrechtsabtretungs- und Erbschafts Kaufvertrag ab, wonach sie das ihr lt. Testament zustehende Erbrecht gegen Bezahlung der o.a. Abfindungssumme an die übrigen Erben abtrat.

Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichts H. vom 13. Oktober 1993 wurde A.A., B.B. und C.C., aufgrund ihrer vor dem Verlassenschaftsgericht abgegebenen unbedingten Erbantrittserklärungen der erbliche Nachlass zu je einem Drittel eingewantwortet.

Mit Beschluss gleichen Tages wurde die Bw. vom Verlassenschaftsgericht ermächtigt, über nachstehende, laut Vermögensbekenntnis vom 7. Juli 1992, auf der Aktivseite des Nachlasses der Erblasserin ausgewiesene inländische und ausländische Konten und Wertpapierdepots zu verfügen:

Pensionskonto Nr.111 bei der „I.“: S 217.023,77

Sparkonto Nr. 222. bei der „I.“ S 80,83

Sparkonto Nr.333. bei der „I.“ S 46,21

Sparkonto Nr.444: S 38,57

Sparkonto Nr.555 bei der „I.“: S 2.396.183,16

Wertpapierdepot Nr.666: S 4.138.473,76

Konto Nr.777 beim J.: US- Dollar 490.327,00

Umrechnungskurs: Mai 1990: 1 US-Dollar = S 11,80

Die Bw. erhielt somit S 12.537.704,70

Laut Aktenlage gab die Bw. zu keinem Zeitpunkt eine Erbantrittserklärung ab.

Mit Bescheiden des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. Mai 1996 wurde gegenüber A.A., B.B. und der Bw., als Personen der Steuerklasse V die Erbschaftssteuer von jeweils einem Viertel des Erbanfalles (= das im Inland gelegene

Vermögen der Erblassern) im Betrage von S mit S 1.370.599,00 vorläufig festgesetzt.

Gegenüber C.C. wurde die Erbschaftssteuer von einem Viertel des Erbanfalles, als Person der Steuerklasse IV, mit S 1.170.299,00 vorläufig festgesetzt (siehe Beilage). Diese vorläufigen Festsetzungen erfolgten deshalb, weil die Höhe des in Amerika gelegenen Vermögens noch nicht bekannt war.

Die dagegen von A.A. , B.B. und C.C. fristgerecht eingebrachten Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 18. April 1997 als unbegründet abgewiesen und die Erbschaftssteuer gegenüber C.C. endgültig mit S 3.139.428,00 und gegenüber A.A. und B.B. endgültig jeweils mit S 3.616.092,00 festgesetzt. Dagegen brachten die genannten einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs.2 BAO ein.

Mit Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 2001 (siehe Beilagen) wurde diesen Berufungen teilweise stattgegeben und gegenüber A.A. und B.B. die Erbschaftssteuer auf S 2.899,242.- herabgesetzt bzw. gegenüber C.C. auf S 2.516.080,00 herabgesetzt. Diese Bescheide sind mittlerweile in Rechtskraft erwachsen.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 18. April 1997 wurde gegenüber der Bw. die Erbschaftssteuer im Betrage von S 3.616.092,00 endgültig festgesetzt. Die dagegen fristgerecht eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 2001 als unbegründet abgewiesen und die Erbschaftssteuer gemäß § 289 BAO mit S 6.017.376,00 festgesetzt. Als Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass es sich bei dem Erwerb der Bw. um einen Erwerb gemäß § 2 Abs.2 Z 4 ErbStG und nicht, wie von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommen, um einen Erwerb gemäß § 2 Abs.1 Z 1 leg cit. gehandelt hatte, sodass das von der Berufungswerberin enthaltene Abtretungsentgelt im Betrage von S.12.537.704.70 abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs.1 ErbStG als steuerpflichtiger Erwerb der Bemessung der Erbschaftssteuer zu Grunde zu legen gewesen war. Die dagegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 2003 als unbegründet abgewiesen (siehe Beilagen).

Mit den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheiden vom 22. September 2004 wurde die Bw., als Erbin, zur Haftung gemäß § 13 Abs.2 ErbStG für die gegenüber A.A., B.B. und C.C. mit den vorstehend angeführten Abgabenbescheiden zweiter Instanz festgesetzte Erbschaftssteuer herangezogen.

In den von der Bw. durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen wurde im Wesentlichen geltend gemacht (vgl. die Ausführungen auf Seite 2 dieser Berufungsentscheidung):

Mit den als Beilage angeführten Berufungsvorentscheidungen vom 13. März 2008 wurden diese Berufungen als unbegründet abgewiesen. Dagegen stellte die Bw. durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht einen Vorlageantrag an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 2 Abs.2 Z 4 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Im vorliegenden Fall hat die Bw. ihre Erbschaft unbestrittenermaßen ausgeschlagen.

Unter Ausschlagung wird die gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene Erklärung verstanden, eine Erbschaft nicht anzunehmen.

Die qualifizierte Erbausschlagung ist die Erklärung des Erben, auf die Erbschaft zugunsten einer bestimmten Person zu verzichten. Je nachdem ob dabei eine Abfindung geleistet wird oder nicht, ist eine solche qualifizierte Ausschlagung als Erbschafts Kauf oder als Erbschaftsschenkung zu verstehen.

Nach nunmehriger Rechtsprechung führt die qualifizierte Erbausschlagung beim Ausschlagenden zu einem steuerpflichtigen Erwerb durch Erbanfall iSd § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG (VwGH, 2. Juli 1992, ZI 90/16/0167). In diesem Erkenntnis wird dazu im Wesentlichen ausgeführt: „Im Hinblick auf den wesentlichen Gleichklang der Bestimmungen §§ 532, 536, 551, 726, 805 des ABGB mit denen des ErbStG, nach dessen § 2 Abs.1 Z 1 ua der Erwerb durch Erbanfall als Erwerb von Todes wegen gilt, bzw. nach dessen § 12 Abs.1 Z 1 die Steuerschuld bei Erwerb von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers entsteht, ergibt sich, dass derjenige der die Erbschaft ohne sie iSd § 805 ABGB ausdrücklich anzutreten verschenkt bereits durch einen Vermögensvorteil bereichert gewesen sein muss. Durch Verzicht auf die Erbschaft zugunsten eines Dritten werde daher vom Erbrecht Gebrauch gemacht und dieses übertragen. Im Sinne des ErbStG sei auch der der Erbschaftssteuer unterliegende Erwerb durch Erbanfall.“

Im Erkenntnis vom 19. Dezember 1996, ZI 96/16/0091 führt der VwGH aus: „Weder ist es richtig, dass der Erbe im Wege einer Erbschaftsveräußerung eine rechtsgeschäftliche

Handlung setzt, die wie eine Ausschlagung der Erbschaft (negative Erbserklärung) den Anfall an ihn wieder vernichtet, noch trifft es zu, dass der Erbe dabei nicht über einen (ihn zunächst bereichernden) Vermögensvorteil disponiert hätte. Der Erbe der vor Abgabe der Erbserklärung im Wege eines Erbschaftskaufes oder einer Erbschaftsschenkung über sein ihm angefallenes Erbrecht disponiert, beseitigt den eingetretenen Anfall keineswegs, sondern ermöglicht gerade dadurch, unter Aufrechterhaltung der Wirkung des Anfalls, den Antritt des Erbrechtes durch den Erwerber der Erbschaft.“

Dagegen vernichtet die schlichte Ausschlagung - also die Ausschlagung ohne Benennung eines Begünstigten die (seinerzeitige) Erbenstellung auf Grund des Erbanfalls (VwGH, 10.12.1996, ZI 96/16/0091).

Der schlichten Ausschlagung ist die Ausschlagung zu Gunsten des Nächstberufenen gleichzuhalten. (vgl. VwGH, 2. Juli 1992, ZI 90/16/0167).

Wird also die gesamte Erbschaft oder eine Quote zugunsten bestimmter Personen ausgeschlagen, denen die Erbschaft oder Quote des Ausschlagenden bei dessen Wegfall ohnedies zur Gänze angefallen wäre, liegt ebenfalls schlichte Ausschlagung nach § 805 ABGB und nicht eine qualifizierte Ausschlagung zu Gunsten Dritter vor. (OGH vom 18. Oktober 1994, 10 ob S 37/94, JBI 1995, 396, Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer § 2 Rz 25a)

Im vorliegenden Fall setzte die Erblasserin die Bw. gemeinsam mit A.A., B.B. sowie C.C. zu gleichen Teilen testamentarisch als Erben ein.

§ 560 ABGB lautet wie folgt:

„Wenn alle Erben ohne Bestimmung der Teile oder in dem allgemeinen Ausdruck einer gleichen Teilung zur Erbschaft berufen werden, und es kann oder will einer der Erben von seinem Erbrecht keinen Gebrauch machen, so wächst der erledigte Teil den übrigen eingesetzten Erben zu.“

Demnach ist der von der Bw. ausgeschlagene Teil der Erbschaft den übrigen Erben aufgrund einer schlichten Erbsausschlagung angefallen und nicht deshalb, weil die Bw. zu deren Gunsten über den ihr angefallenen Teil der Erbschaft disponiert hat bzw. den ihr zustehenden Teil der Erbschaft an sie veräußert hat. Den Betrag von S 12.537.704,70 erhielt die Bw. demnach von den Erben als Abfindung für die Ausschlagung ihres Erbteils. Diese Abfindungssumme ist der Besteuerung gemäß § 2 Abs.2 Z 4 ErbStG unterlegen.

Da durch eine schlichte Ausschlagung die Erbenstellung auf Grund des Erbanfalles vernichtet wird, würde der Bw. - im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen - für die

Inanspruchnahme als Haftende gemäß § 13 Abs.2 ErbStG die in dieser Gesetzesbestimmung als Voraussetzung für diese Haftung normierte Erbenstellung fehlen. Da - nach den o.a. höchstgerichtlichen Feststellungen - nur im Falle einer qualifizierten Ausschlagung der Ausschlagende als Erbe gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG gilt und gemäß § 13 Abs.2 leg.cit persönlich bis zur Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten, also der übrigen Erben, der Legatäre und der Pflichtteilsberechtigten haftet.

Im Hinblick auf das weitere Berufungsvorbringen ist festzustellen:

Im vorliegenden Fall erhielt die Bw. als Abfindungssumme für die Ausschlagung ihrer Erbschaft einen Betrag von S 12.537.704,70, welcher daraus resultiert, dass die Bw. mit Beschluss des Bezirksgerichtes H. vom 13. Oktober 1993 ermächtigt wurde, über sämtliche zum Nachlass der Erblasserin gehörigen inländischen und ausländischen Konten und Wertpapierdepots zu verfügen. Die Abfindungssumme wurde daher aus dem Nachlass empfangen und würde im Falle einer Haftung der Bw. gemäß § 13 Abs.2 ErbStG den Haftungsbetrag begrenzen.

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung ist keine Maßnahme der Abgabenfestsetzung, sondern eine solche der Abgabeneinhebung (VwGH 21.3.1995, 94/14/0156). Es sind demnach nicht die Vorschriften über die Bemessungsverjährung, sondern die Bestimmungen über die Einhebungsverjährung maßgebend (VwGH 29.3.1993, 91/15/0093,0094).

Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe (§ 238 Abs.1 BAO).

Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs.2 BAO).

Für die Unterbrechung der Verjährung genügt es, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung trat und erkennbar den Zweck verfolgte, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Es kommt nicht darauf an, ob die Amtshandlung konkret geeignet war, den angestrebten Erfolg - nämlich die Durchsetzung des Anspruches - zu erreichen (VwGH 28.3.1990, 89/13/0189).

Der Verwaltungsgerichtshof geht im Erkenntnis vom 18.10.1995, 91/13/0037, 31/13/0038 davon aus, dass der Beginn der Einhebungsverjährung gemäß § 238 Abs.1 BAO anspruchs- und nicht personenbezogen formuliert ist und dass dementsprechend Unterbrechungshandlungen anspruchs- und nicht personenbezogen wirken. Amtshandlungen im Sinne des § 238 Abs.2 BAO unterbrechen daher die Verjährung des im § 238 Abs.1 genannten Rechtes jedem gegenüber, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet haben.

Im vorliegenden Fall wurden die, an A.A., B.B. und C.C. gerichteten Erbschaftssteuerbescheide vom 22. Mai 1996, den Adressaten am 24. Mai 1996 rechtswirksam zugestellt. Fälligkeitszeitpunkt war der 1. Juli 1996.

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen liegen folgende Unterbrechungshandlungen iSd § 238 Abs.2 BAO vor:

Die Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. April 1997 über die Berufungen des A.A., des B.B. sowie des C.C., wurde rechtswirksam am 23. April 1997 zugestellt.

Die Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. November 2001 über diese Berufungen, welche den Berufungswerbern am 26. November 2001 rechtswirksam zugestellt wurden.

Diese Unterbrechungshandlungen bewirken, dass die nunmehr bekämpften Haftungsbescheide vom 22.9.2004, innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist erlassen wurden, und die diesbezügliche Einrede im Berufungsvorbringen ins Leere geht.

Der Zweck der Haftungsnormen besteht in einer Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden für den Fall, dass die Erfüllung derselben beim Erstschuldner entweder bereits vereitelt oder doch wesentlich gefährdet erscheint. Aus dem Besicherungsgedanken leitet sich grundsätzlich eine Nachrangigkeit im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Eigenschuldners ab. Aus dem Wesen der Haftung ergibt sich, dass sie nur dann vor bzw. statt Inanspruchnahme des Eigenschuldners geltend gemacht werden darf, wenn ansonsten die Einbringung der Abgabe wesentlich gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (VwGH 23.4.1992, 90/16/0196).

Durch die Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß § 13 Abs.2 ErbStG wird ein Gesamtschuldverhältnis gegründet, welches dem Erstschuldner gegenüber erst mit der Erlassung des Abgabenbescheides wirksam wird.

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigten Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben“ beizumessen.

Im Rahmen von Zweckmäßigkeitsüberlegungen wird jeweils die Einbringlichkeit der in Frage stehenden Abgaben beim Erstschuldner zu prüfen sein (VwGH 23.1.1989, 97/15/0136).

Der Behörde unterläuft bei der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen kein Fehler, wenn die Einhebung der Haftungsgegenständlichen Abgaben beim Erstschuldner nach der Aktenlage zumindest gefährdet wenn nicht unmöglich gemacht wird (VwGH 10.2.1989, 86/17/0114).

Ein Spielraum für eine Ermessensentscheidung liegt nicht mehr vor, wenn die Finanzbehörde wegen offenkundiger Uneinbringlichkeit der Forderung bei den zuerst herangezogenen Gesamtschuldnern die Steuer dem weiteren Gesamtschuldner vorschreibt (VwGH, 26.6.1997, 96/16/0137).

Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass A.A. und B.B. ihren Wohnsitz im UK haben und C.C. seinen Wohnsitz in Chile hat. Laut Aktenlage hat keine dieser Personen einen Wohnsitz in Österreich. Es ist bekannt, dass - mangels entsprechender klarer gesetzlichen Regelungen zwischen Österreich und den genannten Staaten betreffend Verfahrenshilfe im Abgabenausführungsverfahren - die Versuche der österreichischen Finanzverwaltung, das Leistungsgebot österreichischer Steuerbescheide, welche an in diesen Staaten wohnhafte Staatsbürger gerichtet sind, durch die in diesen Staaten ansässigen zuständigen Behörden vollstrecken zu lassen, bislang wenig bzw. überhaupt nicht erfolgreich sind. In diesem Lichte erscheint daher die Einbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Erbschaftsteuer bei den Erstschuldnern zumindest als wesentlich erschwert.

Den jeweiligen Umständen des Einzelfalles Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts langer verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten, bleibt umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessungsentscheidung (VwGH, 18.10.1995, 91/13/0037).

Im Rahmen von Billigkeitserwägungen werden die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Haftungspflichtigen zu prüfen sein.

Der unbedingt erbantrittserklärte Erbe kann nach Einantwortung grundsätzlich unbeschränkt für Abgabenschuldigkeiten des Erblassers in Anspruch genommen werden. Bei bedingter

Erbantrittserklärung ist die Inanspruchnahme nur bis zum Wert des dem Erben zugekommenen Nachlasses im Zeitpunkt der Einantwortung möglich (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3., überarbeitete Auflage, §19 Rz 10,11).

Ob der Haftungspflichtige in der Lage ist, die Haftungsschuld aus anderen Mitteln als dem Erbteil zu begleichen, ist für die Erlassung des Haftungsbescheides nicht von entscheidender Bedeutung.

Sie werden, zur Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung, unbeschadet der sich nach derzeitiger Aktenlage ergebenden Zweifel an der Rechtsstellung der Bw. als Erbin im Sinne des ErbStG der Vollständigkeit halber ersucht, innerhalb der vorstehenden Frist unter Vorlage allfälliger Beweismittel mitzuteilen ob bzw. inwieweit für Sie als Gesamtrechtsnachfolgerin der Bw. die Entrichtung des mit den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheiden vorgeschriebenen Abgabebetrages aus ihrem Erbteil zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würde.

Dazu langte am 11. Februar 2010 nachstehende Stellungnahme der Gesamtrechtsnachfolgerin der Bw. beim UFS ein:

1. Die primäre Frage ist, ob die Bw. als Nicht-Erbin rechtens zur Haftung nach § 13 Abs. 2 ErbStG herangezogen werden kann.

a) Diese Frage ist eindeutig zu verneinen, die Bw. war nicht „Erbe“. Der Gesetzeswortlaut des ErbStG ist eindeutig und keiner Erweiterung zugänglich. Er verwendet einen dem Zivilrecht entnommenen Begriff, sodass das Ergebnis einer zivilrechtlichen Beurteilung auch abgabenrechtlich Geltung haben muss.

Haftungsbestimmungen - ein Entstehen-Müssen für fremde Schulden - sind grundsätzlich eng auszulegen.

Analogie zu Lasten des Abgabepflichtigen ist nicht zulässig. Das deutsche BVerfG hat schon im Jahr 1962 in seiner Entscheidung vom 24.1.1962, BVerfG E 13, 318, 328 den Rechtssatz geprägt: „Die rechtsprechende Gewalt kann durch Analogie keine Steuertatbestände schaffen oder verschärfen, denn das Steuerrecht lebt vom Diktum des Gesetzgebers.“

Darauf läuft letztlich auch die Judikatur des VfGH zur besonderen Bedeutung des Determinierungsgebotes (Art 18 B-VG) im Abgabenrecht hinaus, weil gerade in diesem Bereich „ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis für eine exakte gesetzliche Regelung besteht“ (VfSlg 9227/1981 mwN).

b) Der Gesetzgeber hat im § 13 Abs. 2 ErbStG nachstehende Haftungsfolgen festgelegt: Der, der Erbe ist, soll in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten „als Gesamtschuldner“ haften, der der Nicht-Erbe ist, soll von dieser Haftung nicht bedroht sein, selbst wenn er aus der Verlassenschaft etwas erhält.

Der Erbe soll für die Steuer der am Erbfall Beteiligten haften, nicht aber der am Erbfall Beteiligte für die anlässlich des Todes des Erblassers für den Erbfall bei den Erben anfallende Erbschaftssteuer. Der Gesetzgeber hat bewusst verschiedene termini technici verwendet. Der Begriff des Erben ist (zivil- und abgabenrechtlich) eindeutig umschrieben und abgegrenzt.

c) Offenkundig hat die Bw. im Vertrauen auf die verba legalia „jeder Erbe“ (und auf die eindeutige Bedeutung, die dieser Rechtsbegriff hat) keine Maßnahmen ergriffen - sofern ihr diese offen standen - um sicherzustellen, dass die Herren A.A., B.B. und C.C. eine von ihnen allein (allenfalls) geschuldete Erbschaftssteuer bezahlen.

d) Der deutsche Gesetzgeber hat die Haftung des „Erben in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen“ (§ 15 Abs. 3 dErbStG) längst aufgegeben. Nun (§ 20 Abs. 3 dErbStG) haftet nur mehr der Nachlass und dieser nur bis zur Auseinandersetzung (§ 2042 BGB) für die Steuer der am Erbfall Beteiligten.

Das einschlägige Gesetzesmaterial begründet diese Gesetzesänderung wie folgt (Hervorhebung nicht im Original):

„Demzufolge ist die jetzige persönliche Haftung der Erben für die gegenseitigen Steuerbeträge, die bis zur „Höhe des Wertes der Erbschaft Empfangenen“ besteht, aufgegeben worden ... Dagegen erscheint die jetzige Regelung, nach der die Erben auch nach der Auseinandersetzung noch für die gegenseitigen Steuerbeträge haften, unbillig. Jeder Miterbe kann jederzeit die Auseinandersetzung über den Nachlass verlangen. Nach der Auseinandersetzung kann jeder Erbe frei über das ihm anfallende Vermögen verfügen. Verbraucht er dieses Vermögen, bevor er die Erbschaftssteuer entrichtet hat, so ist nicht einzusehen, weshalb ein Miterbe dann für seine Steuer haften soll. Insoweit ist ein allein den Steuergläubiger treffendes Risiko gegeben. Für die Erbenhaftung ist daher kein sachgerechter Grund erkennbar.“

Eine ohne sachgerechten Grund normierte Haftung ist daher - in der österreichischen Terminologie - unsachlich bzw. mit anderen Worten wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungswidrig. Soweit der an das gehörig kundgemachte Gesetz gebundene UFS in (uE unzutreffender) Rechtsauslegung die Erbenqualität von Frau G. bejahen sollte, würde eine nachfolgende VfGH-Beschwerde zu einem (in dieser angeregten)

Gesetzesprüfungsverfahren und zur Aufhebung der diesbezüglichen Wortfolge im öErbStG führen.

e) Die zitierten (zutreffenden) Wertungen des deutschen Bundesgesetzgebers stehen aber nicht nur einer ausdehnenden Auslegung des Begriffs des „Erben“ im öErbStG als haftungsbegründendes Tatbestandsmerkmal entgegen, sondern sind auch Leitlinien für (nachstehend behandelte) Ermessungsausübung. Bei einer unsachlichen Regelung kommt es zu einer Ermessensreduktion auf Null. Es liegt ein „allein den Steuergläubiger treffendes Risiko“ vor.

2. Den uns übermittelten Unterlagen entnehmen wir, dass das Finanzamt - was Frau W., ihrer Mutter und uns bisher nicht bekannt war - gegen die drei soeben genannten Personen tatsächlich Erbschaftssteuerbescheide erlassen hat und dass diese (in der Sache erfolglos) dagegen berufen haben.

a) Die vorliegende Berufung (der Bw.) richtet sich auch gegen diese drei Bescheide (weiterführend siehe unter 3.).

b) Dass das Finanzamt auch Schritte zur Einbringlichmachung getätigt hätte, ist nicht aktenkundig. Die drei Haftungsbescheide wurden erlassen, ohne dass in der Folge im Rechtshilfeweg auch nur der Versuch einer Einbringlichmachung getätigt worden wäre. Letzteres wurde vom Finanzamt mündlich bestätigt.

Unter Vorgriff auf die Ausführungen zum Ermessen sei festgehalten, dass die diesbezüglichen Überlegungen im Vorhalt zu den Erfolgsaussichten einer Betreuung im Ausland nicht mehr aktuell sind, weil das Vereinigte Königreich Mitglied der EU ist und die entsprechenden durchaus effektiven Rechtshilfemöglichkeiten bestehen. Das Finanzamt hat es sich insoweit leicht gemacht und statt auf die Schuldner auf die Bw. (als vermeintlich Haftende) zurückgegriffen und gesetzeswidrig ihr den Regress auferlegt.

Punkt drittens beinhaltet Berufungsgründe gegen die, diesem Haftungsverfahren zugrunde liegenden Abgabenansprüche, worüber gesondert abgesprochen werden wird.

4. Den Verjährungseinwand halten wir aufrecht. Selbst wenn man der VwGH-Judikatur folgen wollte, wonach der Beginn der Einhebungsverjährung nach § 238 Abs. 1 BAO anspruchs- und nicht personenbezogen formuliert ist, so kann dies aus rechtsstaatlichen Gründen nur für Gesamtschuldner und nicht auch für (für fremde Schulden!) Haftende gelten. Erst durch die Geltendmachung der Haftung wird der Haftungspflichtige gemäß § 7 Abs. 1 BAO zum Gesamtschuldner. Der Gesetzeswortlaut des § 13 Abs. 2 ErbStG lässt rechtens keine andere Deutung zu.

Gerade der vorliegende Fall ist ein besonders eindeutiges Beispiel dafür, dass rechtsstaatliche Überlegungen dieses Ergebnis geradezu gebieten. Die Inanspruchnahme einer Haftung nahezu 15 Jahre nach dem Tod der Erblasserin hat die Bw. und noch mehr ihre Gesamtrechtsnachfolgerin in einen Beweisnotstand versetzt, der z.B. hinsichtlich des fehlenden inländischen Wohnsitzes der D.D. zweifellos nicht gegeben gewesen wäre, wenn die (irrige) Haftungsinanspruchnahme zeitnah, längstens innerhalb der gesetzlichen Fünfjahresfrist erfolgt wäre.

5. Haftungsbescheide sind Ermessensbescheide i.S.d. § 20 BAO. Nach alldem Gesagten kann eine rechtsrichtige Ermessensentscheidung - sofern sie rechtlich überhaupt erforderlich ist - nur zu einer Verneinung der Haftungsinanspruchnahme führen.

6. Mit dem aus dem Nachlass Empfangenen kann nur der Nettobetrag gemeint sein. Vom Betrag von S 12.537,704,70 ist daher jedenfalls die von der Bw. (für eigenen Erwerb von Todes wegen nach K.E.W.) entrichtete Erbschaftssteuer in Höhe von S 6.017,376,00 in Abzug zu bringen.

Nur der verbleibende Nettobetrag kann der Höchstbetrag eines allfälligen Haftungsbetrages sein.

7. Die Abgabe der unbedingten Erbsantrittserklärung(en) erfolgte in Kenntnis der Höhe der (nach Ansicht der Erben) unberechtigten Haftungsforderung. Der strittige Betrag findet im Nachlass seine Deckung.

8. Auf die Entscheidung durch den gesamten Senat - nicht jedoch auf eine mündliche Berufungsverhandlung - wird hiermit verzichtet.

Der Vorhalt des UFS vom 29.12.2009 wurde im Rahmen des kontradiktorischen Berufungsverfahrens auch dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern übermittelt.

Die Stellungnahme der Amtspartei dazu lautete wie folgt:

Die Erblasserin hat in ihrem Testament v. 19.9.1982 A.A., B.B., C.C. und die Bw. zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt. Dieser gültige Erbrechtstitel war die Voraussetzung für den am 29.5.1990 eingetretenen Erwerb der berufenen Erbin durch Erbanfall gem. § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG.

In der Folge hat die Bw. mehrere Verträge (Erbschaftsausschlagung- und Verzichtserklärung v. 10.1.1991, Notariatsakt v. 17.1.1991 über die Abtretung des Erbteils zum Preis von S 12.000.000,00 und mit gleichem Datum einen Notariatsakt betreffend Erbrechtsabtretungs- und Erbschafts Kaufvertrag) abgeschlossen, wobei diese jedoch nach Meinung des

Finanzamtes als Einheit anzusehen sind mit dem Ziel, das lt. Testament zustehende Erbrecht gegen Bezahlung einer Abfindungssumme an die übrigen Erben abzutreten.

Es liegt somit ein Erbschafts Kauf vor. Mit diesem Rechtsgeschäft wurde das Erbrecht zwischen Erbanfall und Einantwortung entgeltlich veräußert, Gegenstand des Erbschaftskaufes ist das Erbrecht des Erben (OGH v. 30.6.1976, 7 Ob 509/76, NZ 1977, 124).

Der Erbschaftskäufer ist hingegen nicht als Erbe zu bezeichnen, da er ja keinen Erbrechtstitel besitzt.

Der Erbschafts Kauf nach Erbanfall, jedoch vor Abgabe der Erberklärung durch den Erben fällt unter die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG.

Der Verkauf einer angefallenen und nicht angetretenen Erbschaft gegen Entgelt führt an sich zu einer unentgeltlichen Bereicherung des Erben, weil dieser auf Grund der vereinbarten Abfindung durch das Abfindungsentgelt etwas erhält, was er nicht erhalten würde, wenn er nicht zum Erben berufen wäre (VwGH v. 14.5.1962, Slg. 2649/F).

Im Erkenntnis v. 19.12.1996, ZI. 96/16/0091 führt der VwGH u.a. aus: „Der Erbe der vor Abgabe der Erbserklärung im Wege eines Erbschaftskaufes über sein ihm angefallenes Erbrecht disponiert, beseitigt den eingetretenen Anfall keineswegs, sondern ermöglicht gerade dadurch, unter Aufrechterhaltung der Wirkung des Anfalls, den Antritt des Erbrechtes durch den Erwerber der Erbschaft.“

Im vorliegenden Fall tritt zwar der Miterbe sein Erbrecht auf Grund seines eigenen Erbrechtstitels an, aber nicht mit dieser Erbquote.

Wie im Erkenntnis v. 10.12.1996, ZI. 96/16/0091 ausgeführt wird, vernichtet die schlichte Ausschlagung (ohne Benennung eines Begünstigten) die seinerzeitige Erbenstellung auf Grund des Erbanfalles und auf Grund des Erkenntnisses VwGH v. 2.7.1992, ZI. 90/16/0167) ist die Ausschlagung zugunsten des Nächstberufenen der schlichten Ausschlagung gleichzuhalten.

Auch wenn der Nächstberufene in jedem Fall zum Zuge kommt (ob durch schlichte oder durch qualifizierte Ausschlagung), ist nach Meinung des Finanzamtes entscheidend, ob der berufene Erbe durch seinen Erbrechtstitel bereichert wurde.

Im § 560 ABGB heißt es aber „...und es kann oder will einer der Erben von seinem Erbrecht keinen Gebrauch machen, so wächst der erledigte Teil den übrigen eingesetzten Erben zu.“

Wurde der Erbrechtstitel nur insofern verwertet als eine Verfügung zugunsten des Nächstberufenen erfolgte, ohne dass eine Bereicherung des berufenen Erben eintritt, kann von einer nachträglichen Vernichtung der Erbenstellung gesprochen werden.

Die Bw. hat jedoch von ihrem Erbrecht Gebrauch gemacht und wurde bereichert. Daher ist der von der Bw. ausgeschlagene (veräußerte) Teil der Erbschaft nicht den übrigen Erben auf Grund der schlichten Erbausschlagung angewachsen, sondern weil die Erbin entgeltlich verfügt hat und somit auf Grund ihrer Erbenstellung auch bereichert wurde.

Die eingetretene Bereicherung ist jedenfalls in direktem Zusammenhang mit dem von ihr geltend gemachten Erbenspruch entstanden.

Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme wurde das Ermessen im Haftungsbescheid gem. § 13 Abs. 2 ErbStG unter Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit ausführlich begründet. Der Verwaltungsgerichtshof erachtet die Geltendmachung der Haftung dann als gesetzeskonform, wenn die Einbringlichkeit der Erbschaftssteuer beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (VwGH v. 23.4.1992, Zl. 90/16/0196). Da die übrigen Erben keinen Wohnsitz in Österreich haben, ist die Einbringlichkeit in jedem Fall erschwert.

Betreffend die Einbringungsmaßnahmen wird die Stellungnahme der Abgabensicherung angeschlossen.

Stellungnahme der AS:

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wurden gegen die Erstschuldner keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt, da diese sich im Ausland befinden (England bzw. Chile) und mit diesen Ländern keinerlei Vollstreckungshilfeverträge betreffend Erbschaftssteuer existieren.

In der am 10. Juni 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachten die Vertreter der Rechtsnachfolger der Bw. vor, dass die Bw. am 10.1.1991 eine Erbschaftsausschlagung und Verzichtserklärung im Form eines Notariatsaktes abgegeben hat, welcher dem Verlassenschaftsgericht zur Kenntnis gebracht worden ist und welcher im Beschluss vom 31. Juni 1992 zur Zl. xxx, angenommen wurde. Der Notariatsakt vom 17.1.1991 vermochte nichts daran zu ändern, dass den Nachberufenen das Erbrecht der Bw. aufgrund dieser schlichten Ausschlagung des Erbrechtes durch die Bw. bereits angewachsen war.

Bezüglich der bisherigen Ausführungen hinsichtlich der Unbilligkeit der Erlassung der streitverfangenen Haftungsbescheide wurde nochmals festgehalten, dass von einer Erschwerung der Einbringlichkeit der Erbschaftssteuer bei den Primärschuldnern erst dann die Rede hätte sein können, wenn seitens der Abgabenbehörde zumindest der Versuch einer Vollstreckung im Ausland durchgeführt worden wäre. Insbesondere deshalb, weil es sich sowohl bei Österreich als auch bei Großbritannien um Staaten handelt, welcher der EU

angehören. Darüber hinaus wurde seitens der Abgabenbehörde auch kein Versuch unternommen, festzustellen, ob die Primärschuldner in Österreich gelegenes Vermögen haben.

Die Vertreterin der Amtspartei brachte vor, dass unbeschadet des Vorhandenseins des Notariatsaktes über die Erbschaftsausschlagung und den Erbverzicht vom 10.1.1991 ein weiterer Notariatsakt am 17.1.1991 abgeschlossen wurde, womit die Bw. ihr Erbrecht an die Nachberufenen veräußert hat. Dazu kommt, dass am Tag des Abschlusses des Notariatsaktes vom 10.1.1991 von der Bw. eine Vollmacht unterzeichnet wurde, mit welcher sie ihre rechtliche Vertretung zum Abschluss eines Erbschafts Kaufvertrages ermächtigt hatte. Daher hatte die Bw. - unbeschadet des Vorliegens einer schlichten Erbschaftsausschlagung - über ihr Erbrecht insofern in erbschaftssteuerrechtlich relevanter Weise verfügt, als dass sie zu Recht als Erbin gem. § 13 Abs. 2 ErbStG zur Haftung herangezogen wurde.

Für die Erschwerung der Einbringung der Steuerschuld bei den Primärschuldnern wäre ausreichend, dass diese ihren Wohnsitz in Staaten haben mit welchem kein Vollstreckungshilfeabkommen mit Österreich existiert

Dazu brachten die Vertreter der Gesamtrechtsnachfolger der Bw. vor, dass die Erteilung einer Vollmacht nicht bedeuten würde, dass aufgrund dieser Vollmacht auch tatsächlich Rechtshandlungen gesetzt werden. Aufgrund der schlichten Ausschlagung wurden die Zahlungen an die Bw. ausschließlich für deren Verzicht auf ihr Erbrecht geleistet. Eine unrichtige Bezeichnung dieser Zahlungen führte nicht zur Umqualifizierung des vorliegenden Verzichts.

Abschließend verwies die Amtspartei auf ihr Vorbringen in der Stellungnahme vom 1.2.2010 und beantragte weiterhin die Abweisung der Berufungen und bestritten die Vertreter der Gegenparteien, unter Hinweis auf deren gesamten Vorbringen im vorliegenden Haftungsverfahren, die Rechtsrichtigkeit der Darstellungen der Amtspartei und beantragten weiterhin die Stattgabe ihrer Berufungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im vorliegenden Fall anzuwendenden Gesetzesbestimmungen lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Form wie folgt:

Gemäß § 2 Abs.1 Z 1 Erbschaftssteuergesetz 1955 (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 2 Abs.2 Z 4 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewandt auch was als Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächnisses von dritter Seite gewährt wird.

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.

§ 560 Allgemein Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) lautet wie folgt:

„Wenn alle Erben ohne Bestimmung der Teile oder in dem allgemeinen Ausdruck einer gleichen Teilung zur Erbschaft berufen werden, und es kann oder will einer der Erben von seinem Erbrecht keinen Gebrauch machen, so wächst der erledigte Teil den übrigen eingesetzten Erben zu.“

Hinsichtlich des diesem Verfahren zugrunde liegenden Sachverhalts wird auf die Ausführungen im o.a. Vorhalt vom 29.12.2009 (S 4-6) hingewiesen werden.

Einsicht genommen wurde in den Verlassenschaftsakt nach D.D. , GZ xxx , in den Verlassenschaftsakt nach der Bw., GZ yyy sowie in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, Erf.Nr: zzz

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Heranziehung der mittlerweile verstorbenen Bw. als Erbin zur Haftung gemäß § 13 Abs.2 ErbStG, zu Recht erfolgte.

Dazu ist vor allem zu klären, ob bei der Bw. - unbeschadet ihrer Erbsausschlagungs- und Verzichtserklärung vom 10.1.1991 - ein Erwerb durch Erbanfall im Sinne des § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG gegeben ist.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtssprechung die Auffassung, dass der Tatbestand des Erwerbs durch Erbanfall nur dann verwirklicht ist, wenn der Vermögensanfall auf einem Erbrecht sohin auf einem der Berufungsgründe des § 533 ABGB (Testament, Erbvertrag oder Gesetz) beruht (z.B. VwGH 19.5.1988, 86/16/0255).

Nach nunmehriger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1992, 90/16/0167; VwGH 17.9.1992, 91/16/0094; VwGH 19.12.1996, 91/16/0094) führt die so genannte „qualifizierte Erbausschlagung“ zu einem steuerpflichtigen Erwerb durch Erbanfall im Sinne des § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG.

Unter Ausschlagung gemäß § 805 ABGB wird die gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene Erklärung verstanden, eine Erbschaft nicht anzutreten.

Unter einer schlichten Ausschlagung ist die Ausschlagung ohne Benennung eines Begünstigten zu verstehen.

Von der sogenannten einfachen Ausschlagung spricht man, wenn durch die Ausschlagung eine Person zum Zug kommt, der die Erbschaft ohne den Anfall an den zunächst Begünstigten ohnehin angefallen wäre.

Die qualifizierte Ausschlagung ist die Erklärung des Erben, auf die Erbschaft zu Gunsten einer bestimmten Person zu verzichten.

Laut Koziol/ Welser Grundriß des Bürgerlichen Rechtes, Band II, 9; überarbeitete Auflage, S 327 Abs.2 entfalten Ausschlagungen „zugunsten Dritter“ d.h. nicht ohnedies nachberufener Personen nur insofern Wirkung, als sie eine Erbschaftsveräußerung darstellen.

Der in § 1278ff ABGB geregelte Erbschafts Kauf ist die entgeltliche Veräußerung des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung.

Je nachdem ob eine Abfindung geleistet wird oder nicht ist eine qualifizierte Ausschlagung als Erbschafts Kauf oder als Erbschaftsschenkung zu verstehen. (*Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 2 Rz 26*)

Laut Erkenntnis des VwGH 14.11.1978, 275/76 liegt Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung vor, wenn der zur Erbschaft Berufene im Zuge einer Verlassenschaftsabhandlung Verzicht leistet, um einem anderen, der nicht Nächstberufener ist, das Erbrecht zuzuwenden.

In seinem Erkenntnis VwGH 17.9.1992, 91/16/0094 stellte der VwGH nachstehendes fest:

Mit seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2. Juli 1992, Zl.90/16/0167, auf dessen Entscheidungsgründe zur Vermeidung weiterer Wiederholungen auch gemäß § 43 Abs.2 zweiter Satz VwGG verwiesen, wird, hat er im Fall einer sogenannten „qualifizierten Erbsausschlagung“ einer von ihrer Cousine in deren Testament eingesetzten Ehegattin, die vor Abgabe einer Erbserklärung „die Hälfte des auf sie entfallenden Nachlasses“ ihrem Ehegatten geschenkt hatte, unter Abkehrung von seiner bisherigen Rechtssprechung dargetan, dass der diese Ehegattin betreffende Erwerb durch Erbanfall den gesamten Nachlass der Erblasserin umfasst, weil derjenige der die Erbschaft - ohne sie im Sinne des § 805 ausdrücklich anzutreten - verschenkt, bereits durch einen Vermögensvorteil bereichert gewesen sein muss.

In dem diesem Erkenntnis eines verstärkten Senates zugrunde gelegenen Fall ist es nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes gewesen, zur Frage Stellung zu nehmen, was rechtens ist, wenn die gesamte (siehe z.B. Koziol-Welser, Grundriss des Bürgerlichen Rechtes, Band II

9, Wien 1991, S 394 Abs. 4) Erbschaft (Quote) „zugunsten bestimmter Personen“ ausgeschlagen wird, denen die Erbschaft (Quote) des Ausschlagenden bei dessen Wegfall ohnedies zur Gänze angefallen wäre.

Bekäme aber der Dritte oder bekämen die Dritten bei Ausschlagung ohne jeden Beisatz ohnedies die ganze Erbportion, so liegt Ausschlagung nach § 805 ABGB vor und kommt dem Beisatz „zugunsten“, nur die Bedeutung einer Motivierung zu (siehe z.B. die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 18. Mai 1953, AZ 3 Ob 271, 272/53, JBl 1954, S 174). Der Verwaltungsgerichtshof ist daher auch auf dem Boden des angeführten Erkenntnisses eines verstärkten Senates nach wie vor der Auffassung, dass die qualifizierte Erbausschlagung zwar von der schlichten Ausschlagung der Erbschaft im Sinne des § 805 ABGB zu unterscheiden, dieser aber die Ausschlagung zugunsten des Nächstberufenen (oder Nachberufenen- Substituten, Akkreszensberechtigten, gesetzlich Nachberufenen- siehe z.B. Welser in Rummel, Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch, 1 Bd. 2, Wien 1990, Rz 29 zu §§ 799, 800) gleichzuhalten ist (siehe z.B. das in Bezug auf die soeben behandelte Frage bedeutungsvoll gebliebene Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 14. November 1978, Zl. 2751/76, ÖStZB 13/14/1979, S 175).

In seinem Erkenntnis VwGH 19.12.1996, 96/16/0091 stellt der Verwaltungsgerichtshof den in erbschaftssteuerrechtlicher Hinsicht bedeutsamen Unterschied zwischen der schlichten (einfachen) Ausschlagung und der qualifizierten Ausschlagung wie folgt dar:

Die sogenannte schlichte Ausschlagung (das ist die Ausschlagung ohne Benennung eines dadurch Begünstigten) vor Abgabe der Erbserklärung vernichtet dagegen den vorher eingetretenen Erbanfall wieder (vgl. die von Fellner a. a.O Rz 25 Abs. 9 zu § 2 ErbStG angeführte Rechtssprechung des OGH) und hat keine Belastung durch Erbschafts- oder Schenkungssteuer zu Folge (Fellner a.a.O Rz 25 letzter Absatz). Von einer sogenannten einfachen Ausschlagung spricht man, wenn durch die Entschlagung eine Person zum Zug kommt, der die Erbschaft ohne den Anfall an den zunächst Berufenen ohnehin angefallen wäre.

Anders verhält es sich bei einer sogenannten qualifizierten Ausschlagung der Erbschaft durch die eine bestimmte Person (der die Erbschaft bei Wegfall des zunächst Berufenen nicht ohne weiteres angefallen wäre) begünstigt wird, je nachdem ob der berufene Erbe für die qualifizierte Ausschlagung ein Entgelt erhält oder nicht ist in einem solchen Fall Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung anzunehmen (Fellner a.a.O Rz 26 Abs. 1 und 2 und das dort zitierte hg. Erkenntnis des schon erwähnten verstärkten Senates Slg.NF.6690/F). Mit dem genannten Erkenntnis, auf das zur Vermeidung von Wiederholungen gemäß § 43 Abs.2 VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. ausgesprochen, dass für den berufenen Erben allein

durch den Erbanfall, abgesehen von der Möglichkeit die Erbschaft anzutreten, bereits das Recht entstanden ist, unter anderem eine Entscheidung darin zu treffen, entweder der Erbschaft zu entsagen oder aber die angefallene Erbschaft bzw. einen Teil davon vor Abgabe der Erbserklärung entgeltlich (Erbschafts Kauf) oder unentgeltlich (Erbschaftsschenkung) einem Dritten zu übertragen. Darin erblickte der verstärkte Senat einen echten Vermögensvorteil, eine Bereicherung, die schon mit dem Erbanfall eingetreten ist.

Der OGH hält in seinem Urteil OGH 18.10.1994, 10 Ob S 37/94 zum Thema Ausschlagung folgendes fest:

Wird die gesamte Erbschaft oder eine Quote zugunsten bestimmter Personen ausgeschlagen, denen die Erbschaft oder die Quote des Ausschlagenden bei dessen Wegfall ohnedies zur Gänze angefallen wäre, liegt ebenfalls schlichte Ausschlagung nach § 805 ABGB und nicht qualifizierte Ausschlagung "zugunsten Dritter" im Sinne einer Erbschaftsschenkung vor.

Demnach führt die Ausschlagung seines Erbteils beim Testamentserben dann zu einem Erwerb durch Erbanfall gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG, wenn durch diese Ausschlagung eine bestimmte Person begünstigt wird, welche bei seinem Wegfall nicht bereits aufgrund gesetzlicher Bestimmungen als Nachberufener zu gelten hat. Wird für diese Ausschlagung eine Abfindung vereinbart, so liegt ein Erbschafts Kauf vor. Dagegen vernichtet dessen Ausschlagung seines Erbteils ohne Benennung eines Begünstigten bzw. unter Benennung eines Begünstigten, welchem beim Wegfall des zunächst Berufenen dessen Erbteil aufgrund gesetzlicher Bestimmungen ohne weiteres zugefallen wäre, den bereits vorher eingetretenen Erbanfall und führt daher beim Ausschlagenden zu keinem Erwerb durch Erbanfall gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten die vorstehenden rechtlichen Ausführungen folgendes:

Die Erbschaftsausschlagungs- und Verzichtserklärung vom 10. Jänner 1991 der Bw, welche in Form eines Notariatsaktes gekleidet war, wurde dem Verlassenschaftsgericht zu Kenntnis gebracht. Mit Beschluss dieses Gerichtes vom 31. Juli 1992 zu GZ xxx 00 wurde festgestellt:

„Die von RA. K.K. - J.J. namens des A.A., B.B. und C.C. aufgrund der Erbschaftsausschlagungs- und Verzichtserklärung vom 10. 1. 1991 und dem Rechtstitel des erblichen Testaments vom 19. September 1982 zu je 1/3 des Nachlasses jeweils unbedingt abgegebenen Erbserklärungen werden zu Gericht angenommen und das Erbrecht der erberklärten Erben aufgrund der unbedenklichen Aktenlage für ausgewiesen erachtet.“

Diese Erbschaftsausschlagungs- und Verzichtserklärung enthält den Beisatz: *„und erkläre mich ausdrücklich einverstanden, dass die Herren A.A., B.B. und C.C. Erben des Nachlasses nach Frau K.E.W. werden.“*

Das in § 560 ABGB geregelte Zuwachsrecht ist das Recht der testamentarisch eingesetzten Erben (nebst ihrem eigenen Anteil) denjenigen Erbteil zu erhalten, welcher ein Miterbe (oder mehrere) nicht annehmen kann (§§ 538-546 ABGB) oder nicht annehmen will (§ 805 ABGB); vorausgesetzt, dass der Erblasser nicht schon eine ausdrückliche Vorsehung durch Ernennung eines Nacherben getroffen hat. Dieses Recht der Zuwachsung (Akkreszens) trifft nur die testamentarisch eingesetzten Erben, welche vom Erblasser unbestimmt eingesetzt sind. Für unbestimmt eingesetzt gelten Erben aber auch dann, wenn der Erblasser bestimmt, dass sie alle zu gleichen Teilen erben sollen.

Mit Testament vom 19.9.1982 setzte die am 29.5.1990 verstorbene Erblasserin D.D. A.A., B.B., C.C. sowie die Bw. (in Substitution für L.L.) zu gleichen Teilen als Erben ein.

Für den Fall des Ausfalls der Bw. wurde seitens der Erblasserin nicht durch Ersatz- oder Nacherbschaft vorgesorgt.

A.A., B.B. und C.C. waren daher keine Personen, denen das Erbrecht der Bw. deshalb zugefallen ist, weil diese sie in ihrer Erklärung ihr Erbe auszuschlagen, ausdrücklich als Begünstigte bestimmt hatte, sondern es wuchs ihnen das von der Bw. ausgeschlagene Erbrecht gemäß § 560 ABGB zu.

Es lag somit eine Ausschlagung gemäß § 805 ABGB vor, welche bewirkt hat, dass der Ausschlagenden die Erbschaft als nicht angefallen zu gelten hat, sodass anzunehmen ist, ihr Erbrecht war schon mit dem Tod der Erblasserin den Nachberufenen angefallen. Demnach vernichtete diese Ausschlagung der Bw. ihre seinerzeitige Erbenstellung und die damit einhergehende Bereicherung durch Erbanfall. Diese Ausschlagung bewirkte daher keinen Erwerb durch Erbanfall gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG bei der Ausschlagenden.

Lehre und Rechtssprechung halten grundsätzlich daran fest, dass auch eine Ausschlagung (= negative Erbantrittserklärung) gemäß § 806 ABGB unwiderruflich ist, doch lässt die Judikatur in den meisten Fällen trotz Ausschlagung nachträglich eine positive Erbantrittserklärung zu. Im vorliegenden Fall allerdings wurde seitens der Bw. keine positive Erbantrittserklärung abgegeben. Dagegen wurde vom Verlassenschaftsgericht ihre Erbschaftsausschlagungs- und Verzichtserklärung vom 10.1.1991 mit dem o.a. Beschluss dem Verlassenschaftsverfahren nach D.D. zu Grunde gelegt. Die Erbantrittserklärungen der drei Miterben wurden im eigenen Namen unter Bezug auf die Verzichtserklärung vom 10.1.1991 (und nicht unter Bezug auf einen Erbschafts Kauf) unter dem Titel des erblichen Testamentes abgegeben. Davon, dass

diese Ausschlagung bzw. die von der Amtspartei ins Treffen geführte Vollmacht aufgrund des Notariatsaktes vom 17.1.1991 betreffend die Veräußerung des Erbrechtes rechtlich keine Bedeutung beizumessen wäre und damit § 560 ABGB keine Anwendung finden würde, kann daher nicht gesprochen werden.

Daher erwarben die drei Miterben das Erbrecht der Bw. nicht dadurch, dass es ihnen zwischen Anfall und Einantwortung von dieser veräußert wurde. Dieses Erbrecht wuchs ihnen bereits aufgrund der Erbsausschlagungs- und Verzichtserklärung ihrer Miterbin gemäß § 560 ABGB zu, wodurch deren Erbrecht ihnen zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin als angefallen galt.

Im vorliegenden Fall fand daher mit dem als Erbschaftsabtretungs- und Erbschafts Kaufvertrag bezeichneten Notariatsakt vom 17.1.1991 keine Übertragung des angefallenen Erbrechts an Personen statt, welche ohne diesen Rechtsakt nicht die Position erlangt hätten, das Erbrecht antreten zu können. Der sich in einem Erbschafts Kaufvertrag manifestierende, auf das Erbrecht gerichtete Kauf bzw. Verkaufswille der Vertragspartner ging im vorliegenden Fall ins Leere, weil den so genannten Käufern das Erbrecht der so genannten Verkäuferin bereits durch die schlichte Ausschlagung der letztgenannten gemäß § 560 ABGB angewachsen war.

Da unter einem Erbschafts Kauf - im Sinne der vorstehend angeführten höchstgerichtlichen Rechtssprechung - eine qualifizierte Erbsausschlagung unter Leistung einer Abfindung zu verstehen ist, lag ein solcher nicht vor.

Mit dem als Erbschaftsabtretungs- und Erbschafts Kaufvertrag bezeichneten Notariatsakt wurde - so wie mit dem als Sicherstellungs- und Zahlungsvereinbarung bezeichneten Notariatsakt gleichen Datums - rechtlich wirksam lediglich vereinbart, dass die Bw. für die erfolgte Ausschlagung ihres Erbrechtes eine Abfindung erhalten sollte.

Der ihr für die Ausschlagung ihrer Erbschaft letztlich zugewendete Abfindungsbetrag unterlag der Besteuerung gemäß § 2 Abs.2 Z 4 ErbStG.

Da aus den aufgezeigten Gründen die Erbenstellung der mittlerweile verstorbenen Bw. durch ihre Ausschlagung gemäß § 805 ABGB vernichtet wurde und sie daher nicht als Erwerber durch Erbanfall gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG anzusehen ist, jedoch in § 13 Abs.2 ErbStG ausdrücklich die persönliche Haftung der Erben bestimmt ist, fehlt die Grundvoraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 13 Abs.2 ErbStG. Die bekämpften Haftungsbescheide waren daher bereits aus diesem Grunde mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Es war daher ohne jedes Eingehen auf die im Haftungsverfahren vorgebrachten übrigen Berufungsgründe spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juni 2010