



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Edgar Kollmann, Rechtsanwalt, 1160 Wien, Ottakringer Straße 57, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. März 2004, St. Nr. XY, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der am 23. Mai 1999 verstorbenen LM setzte mit Testament vom 16. März 1999 zu seinen Erben Frau EM, die Berufungswerberin (Bw.), Herrn KD und Frau SN zu je einem Drittel seines gesamten zum Zeitpunkt seines Todes vorhandenen Vermögens ein. Sein Sohn LM wurde im Testament nicht bedacht. Dieser machte daher seinen Pflichtteil geltend. Mit Pflichtteilsübereinkommen vom 17. August 2000 wurde sein Pflichtteil entsprechend den Ergebnissen des Verlassenschaftsverfahren einvernehmlich mit S 2,871.000,00 festgelegt. Ausgehend von diesem Betrag wurde daher dem Sohn des Erblassers mit Bescheid vom 15. Februar 2001 für den geltend gemachten Pflichtteil Erbschaftssteuer in Höhe von S 221.660,00 (das entspricht € 16.108,66) vorgeschrieben.

Da die Erbschaftssteuer von diesem Steuerschuldner nicht einbringlich war, wurde die Bw. für den "Erwerb von Todes wegen nach LM verstorben am 23.5.1999, Pflichtteil des LM " mit Haftungsbescheid gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG vom 12. März 2003 als Haftende zur Zahlung mit folgender Begründung herangezogen:

"Hinsichtlich des Pflichtteilsberechtigten LM ergeht dieser Bescheid als Haftungsbescheid (224 Abs. 1 BAO) gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG an Sie als Gesamtschuldner, da die Abgabe bei LM uneinbringlich ist."

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass das Erbe der Bw. eher geringfügig gewesen sei und ihr laut beiliegendem Kontoauszug nur eine geringfügige monatliche Rente zur Verfügung stehen würde. Sie sei daher darauf angewiesen, aus dem erhaltenen Erbe Zuschüsse zur Befriedigung ihrer notwendigen Bedürfnisse zu tätigen, um den notwendigen Lebensunterhalt bestreiten zu können. Weiters bringt die Bw. vor, dass noch zwei weitere Erben vorhanden seien, deren Vermögen ausreichend sei, um in die Haftung einzutreten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Steuerschuldner der Erbschaftssteuer ist nach § 13 Abs. 1 ErbStG der Erwerber. Auf Grund des § 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.

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

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

Auf Grund des § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, welche die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Inanspruchnahme eines (potentiellen) Haftungspflichtigen ist eine Ermessensentscheidung. 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). Kommen mehrere Miterben als Haftungspflichtige in Betracht, ist auch unter diesen die Auswahl nach den Ermessenskriterien gemäß § 20 BAO vorzunehmen (Dorazil-Taucher, ErbStG, Ansm. 3.6. zu § 13 ErbStG).

Im Berufungsfall wurde mit Bescheid vom 15. Februar 2001 der Pflichtteilsberechtigte, Herr LM, zur Entrichtung der Erbschaftssteuer in Höhe von ATS 221.660,00 (€ 16.108,66) herangezogen. Sämtliche Zahlungsaufforderungen und Einbringungsschritte sind seither erfolglos verlaufen. Eine Abfrage in der Datei der Sozialversicherungsträger verlief negativ, da kein Dienstgeber gefunden werden konnte. Weitere Einbringungsmöglichkeiten sind nicht mehr vorhanden.

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass beim Pflichtteilsberechtigten nicht nur eine Erschwerung, sondern bereits eine Gefährdung der Einbringung vorliegt, weshalb bei der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit unter dem Blickwinkel des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben der Vorzug zu geben war. Die fruchtlosen Einbringungsversuche beim Pflichtteilsberechtigten rechtfertigen eine Heranziehung zur Haftung.

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 (Stoll, BAO, Kommentar, Band 1 Seite 94, Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG, ÖStZ 1991, Seite 93ff sowie VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0082, und vom 7.12.2000, 97/16/0365,0366). Diese Ermessensentscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO wird somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“ und dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ „das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen sein. Nun bedeutet Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses das Recht der Ausnutzung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabeananspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Wege unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (siehe VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0082).

Da, wie bereits ausgeführt, die Erbschaftssteuer beim Pflichtteilsberechtigten LM nicht einbringlich war, war im Rahmen der Bestimmung des § 13 Abs. 2 ErbStG ein Miterbe zur Haftung heranzuziehen. Bei drei erbserklärten Erben mit gleicher Erbquote zu einem Drittel musste die Behörde eine Auswahl treffen, wobei nichts dagegen sprach, die Bw. als Haftende heranzuziehen. Dem Einwand, dass das Erbe der Bw. eher geringfügig war, konnte im Hinblick auf die jeweils abgegebenen Erbserklärungen zu je 1/3 nicht gefolgt werden, da für die „Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen“ im Sinne des § 13 Abs. 2 ErbStG nicht der (3-fache) Einheitswert, sondern der Verkehrswert der Nachlassliegenshaft maßgebend ist (VwGH vom 25.6.1992, 91/16/0045). Unbestritten ist, dass im Gegenstand die

uneinbringliche Erbschaftssteuerschuld bei Heranziehung der Verkehrswerte in der der Bw. angefallenen Nachlassquote gedeckt ist.

Die Frage, ob die Bw. in der Lage ist, die Haftungsschuld aus anderen Mitteln als dem Erbteil zu begleichen, war für die Erlassung des Haftungsbescheides nicht von Bedeutung (siehe auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.03.1995, Zl. 94/16/0288), da der Haftungstatbestand des § 13 Abs. 2 ErbStG nicht auf die Einkommens- und Vermögenssituation des Haftungspflichtigen abstellt.

Zum Einwand der Bw., dass ihrer Meinung nach eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dadurch gegeben sei, dass zwar, wie im Berufungsfall, einen Erben die Haftung für die Erbschaftsteuer des Pflichtteilsberechtigten treffe, jedoch umgekehrt weder Pflichtteilsberechtigte noch Legatäre zur Haftung herangezogen werden könnten ist zu sagen:

Unter dem Begriff **Erbrecht** ist das ausschließliche Recht, die **ganze Verlassenschaft** oder einen Bruchteil der Verlassenschaft in Besitz zu nehmen, zu verstehen. Auf Grund des Erbrechtes entsteht dem zur Erbschaft Berufenen ein Rechtsanspruch auf die Inbesitznahme der Erbschaft, und zwar mit dem Anteil, der seinem Erbrechtstitel entspricht. Dieser Anspruch bezieht sich grundsätzlich nur auf den jeweils zustehenden selbst, nicht aber auf einzelne Gegenstände des Nachlassvermögens.

Der **Pflichtteilsberechtigte** dagegen ist (ebenso wie der Legatar ,dem seitens des Erblassers kein Erbteil, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur eine einzelne Sache zugedacht wurde), **kein Erbe**. Sein Anspruch ist eine ausschließliche Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld, jedoch kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses; der Noterbe ist also einem Gläubiger gleichzuhalten. Entgegen dem Vorbringen der Bw. hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6.12.1990, B 175/90 dargetan, dass sich kein verfassungsrechtlicher Anhaltspunkt für die Annahme finde, Pflichtteilsberechtigte müssten im Verhältnis zu den Erben auch wie Erben behandelt werden. Denn es sei offenkundig, dass der Gleichheitsgrundsatz keine allgemeine Gleichbehandlung von Pflichtteilsberechtigten und Erben verlange. Es hindere daher den Gesetzgeber nichts, Pflichtteilsberechtigten – anders als den am Nachlass selbst berechtigten Erben – nur einen Anspruch gegen die Erben auf Zahlung einer Geldsumme einzuräumen.

Daher kann Pflichtteilsberechtigte und Legatäre, da sie nicht Erben und somit nicht am Erbfall Beteiligte sind, auch nur die Verpflichtung treffen, die Erbschaftsteuer für den eigenen Erwerb als primäre Schuldner derselben zu entrichten aber nicht eine Haftung für die Erbschaftsteuer der Erben übernehmen zu müssen.

Da die Abgabenschuld beim Eigenschuldner nicht eingebracht werden konnte und die Haftungsschuld bei der Bw. in dem aus der Erbschaft empfangenen Vermögen Deckung

findet, ist der angefochtenen Haftungsbescheid zu Recht ergangen und war das Berufungsbegehren abzuweisen.

Wien, am 23. Oktober 2006