

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/2/28 2006/16/0190

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.02.2007

## Index

32/06 Verkehrsteuern;

## Norm

ErbStG §13 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger und Dr. Thoma als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der MH in W, vertreten durch Dr. Josef Wegrostek, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Domgasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 8. September 2006, Zl. RV/0480-W/06, betreffend Haftung nach § 13 Abs. 2 ErbStG, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Am 17. September 1996 verstarb Maria R, die Janina S testamentarisch zur Alleinerbin berief und unter anderem ihrem im Ausland wohnenden Neffen Amos R ein Legat in der Höhe von 2 Millionen Schilling vermachte.

Janina S verstarb am 3. September 1997. Mit Einantwortungsurkunde vom 5. Juli 1999 antwortete das Bezirksgericht Hietzing den gesamten Nachlass nach Maria R der Verlassenschaft nach Janina S ein.

Alleinerbin nach Janina S war die Beschwerdeführerin, der der Nachlass nach Janina S mit Beschluss vom 28. März 2002 eingeantwortet wurde. Sowohl im Verlassenschaftsverfahren nach Maria R als auch in jenem nach Janina S wurden unbedingte Erbserklärungen abgegeben.

Amos R nahm, rechtsfreundlich vertreten, das Legat der Maria R ausdrücklich an. Mit Bescheid vom 20. April 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber Amos R für das Legat Erbschaftssteuer in der Höhe von S 170.356,-- fest. Dieser Bescheid, der an den Rechtsfreund des Legatars zugestellt wurde, erwuchs in Rechtskraft. Amos R entrichtete diese Erbschaftssteuer nicht.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Beschwerdeführerin die Erbschaftssteuer für das Legat von Amos R mit dem Betrag von EUR 12.380,25 fest und sprach aus, dass hinsichtlich des angeführten Legatars dieser Bescheid als Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) gemäß § 13

Abs. 2 ErbStG an die Beschwerdeführerin als Gesamtschuldner ergehe. Der Gesamtbetrag sei daher von ihr an das Finanzamt abzuführen. Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, da die Einbringlichkeit der Abgabe des Legatars durch seinen Wohnsitz in Israel wesentlich erschwert sei, sei gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG der Erbe als Haftender heranzuziehen. Die Inanspruchnahme als Haftender habe nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Die Zweckmäßigkeit sei durch das gesicherte und zeitnahe Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgabenschuld gegeben. Janina S sei Alleinerbin nach Maria R gewesen, daher bestehe hinsichtlich der für die Abgabenschuld des Legatars gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG haftenden Personen kein Ermessensspielraum. Die Beschwerdeführerin sei die alleinige Rechtsnachfolgerin der nachverstorbenen Janina S. Die Haftung sei daher auf sie übergegangen. Auf Grund der Veräußerung eines Grundstückes aus dem Nachlass und des Veräußerungserlöses von S 3.500.000,-- sei die Abgabeneinhebung auch nicht unbillig.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung gab die Beschwerdeführerin die Adresse des Legatars an und brachte vor, die Abgabenbehörde erster Instanz habe jedenfalls im Rahmen der sie treffenden objektiven Ermittlungspflicht alles daran zu setzen, den Legatar, den die Abgabenschuld treffe, aufzufinden und das Geld einbringlich zu machen. Im Rahmen eines Rechtshilfeersuchens an das israelische Justiz- oder Finanzministerium sei die Einbringlichkeit sehr wohl möglich. Dies sei gegenständlich nicht erfolgt und daher könne die Abgabenlast nicht auf die Beschwerdeführerin abgewälzt werden. Des weiteren sei aktenkundig, dass das Legat in der Höhe von 2 Millionen Schilling dem Machthaber und Rechtsvertreter des Legatars überwiesen worden sei. Gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG hafteten der Machthaber für die aus dem Legat erwachsene Steuerschuld und hätten allfällige Bescheide ihm zugestellt werden müssen. Dieses "Verdrängungsverhältnis" sei aus vorangegangenen Korrespondenzen und Berufungen aktenkundig. Wäre das Legat direkt an Amos R in Israel überwiesen worden, so wäre gegenständlich § 13 Abs. 2 ErbStG heranzuziehen gewesen. Nachdem das Geld zu Handen des ausgewiesenen Rechtsvertreters, der im Namen des Legatars aufgetreten sei, überwiesen worden sei, hätte dieser namens seines Mandanten die Steuer abführen oder einbehalten müssen. Ein allfälliger Erbschaftssteuerbescheid wäre zudem in einem ordentlichen Verfahren dem Vertreter des Legatars zuzustellen gewesen. Dies sei nachweislich auch unterblieben, sodass auf Grund dieser Verfahrensmängel der gegenständlichen Berufung Folge zu geben sei. Die persönlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin seien aktenkundig. Aus der Verlassenschaft seien kein Bargeld oder sonstige finanziellen Mittel übriggeblieben, weil vom Reinnachlass die Verbindlichkeiten, unter anderem für die Rechtsvertretung und Rechtsverfolgung, in Abzug gebracht worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte sie nach Darstellung des Verfahrensganges und Wiedergabe des § 13 Abs. 1 und 2 ErbStG aus, laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis vom 18. Juni 1999 samt Ergänzung vom 14. September 1999 habe der Reinnachlass in der Verlassenschaft nach Maria R S 7.345.045,48 betragen, wobei darin eine Liegenschaft mit dem Einheitswert in der Höhe von S 749.000,-- erfasst sei. Gehe man davon aus, dass der Verkehrswert der nachlassgegenständlichen Liegenschaft in etwa dem Verkaufserlös von S 3.500.000,-- entspreche, so erhöhe sich der Wert des Reinnachlasses bei Ansatz des Verkehrswertes anstatt des Einheitswertes für die Liegenschaft um den Betrag von S 2.751.000,-- und betrage somit S 10.096.045,48. Auch nach Abzug der Legate in Höhe von S 3.799.100,--, der nach dem Tod entstandenen Forderungen von S 925.718,36 und von Verfahrenskosten von S 256.860,80 sowie von Verfahrenskosten für die Nachtragsabhandlung von S 37.343,-- ergebe sich als "Wert des aus der Erbschaft nach Maria R Empfangenen" ein Betrag von rund S 5.000.000,- sodass die Erbschaftssteuer für den Erwerb des Legatars Amos R in der Höhe von S 170.356,-- (entspricht EUR 12.380,25) jedenfalls in diesem Betrag gedeckt sei. Die Haftung des Erben bestehe auch dann, wenn der Erbe das Empfangene nicht mehr habe.

Alleinerbin nach Maria R sei Janina S (bzw. deren Verlassenschaft) gewesen, weshalb nur diese nach § 13 Abs. 2 ErbStG als Haftende in Betracht gekommen sei. Mit der Einantwortung der Verlassenschaft nach Janina S an die Beschwerdeführerin als Alleinerbin nach dieser sei die Haftung gemäß § 19 Abs. 1 BAO auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Diese habe eine unbedingte Erbserklärung abgegeben, weshalb der Umfang ihrer Inanspruchnahme nicht mit dem von ihr aus der Verlassenschaft nach Janina S Empfangenen beschränkt sei. Es lägen daher im vorliegenden Fall die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Haftung der Beschwerdeführerin für die Erbschaftssteuer des Legatars Amos R grundsätzlich vor. Die Inanspruchnahme der Haftungspflichtigen liege aber im Ermessen der Abgabenbehörde.

Diese Ermessensentscheidung sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht

kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Bei Auslegung des § 20 BAO werde somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen sein. Nun bedeute Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses das Recht der Ausnutzung jener Gläubigerschritte, die dazu führten, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen.

Das Ermessen sei bei der Erbhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es werde 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 sei. Da Amos R seinen Wohnsitz in Israel habe und es kein Vollstreckungsabkommen mit Israel gebe, seien im Heimatstaat des Legatars keine Pfändungen möglich. Abfragen im elektronischen Abgabeninformationssystem hätten keinen Hinweis darauf ergeben, dass Amos R über inländisches Grundvermögen oder Beteiligungen an inländischen Unternehmen oder sonstige inländische Vermögenswerte verfüge, sodass die Einbringlichkeit der von ihm geschuldeten Erbschaftssteuer bei diesem zumindest wesentlich erschwert (wenn nicht sogar unmöglich) sei.

Bei der Ermessensentscheidung seien zwar nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgaben-(Haftungs-)Schuld, sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen. Die Erlassung von Haftungsbescheiden sei eine Einhebungsmaßnahme. Sei die haftungsgegenständliche Abgabe beim Haftungsschuldner uneinbringlich, so werde dies gegen die Erlassung eines gegen ihn gerichteten Haftungsbescheides sprechen. Auch das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung (iSd §§ 236 bzw. 237 BAO), etwa wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben, spreche gegen die Inanspruchnahme persönlich Haftender.

In der Berufung sei unter anderem eingewendet worden, dass aus der Verlassenschaft kein Bargeld oder sonstige finanzielle Mittel übrig geblieben wären, weil vom verbliebenen Betrag die aufgelaufenen Kosten in Abzug gebracht worden wären. Eine umfassende Darlegung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse habe die Beschwerdeführerin allerdings nicht vorgenommen. Der Verweis auf "aktenkundige persönliche Verhältnisse" könne ein konkretes Vorbringen nicht ersetzen. Von der Beschwerdeführerin sei nicht einmal behauptet worden, dass der Steuerbetrag bei ihr uneinbringlich wäre oder dass die Inanspruchnahme ihre Existenz gefährden würde oder ähnliches. Zum (nicht legierten) Nachlassvermögen nach Maria R habe auch eine Liegenschaft gehört, die mit Kaufvertrag vom 19. Juli 2000 um einen Preis von S 3.500.000,-- verkauft worden sei. Das Finanzamt habe in der Begründung des angefochtenen Bescheides unter Hinweis auf die Relation zwischen dem Verkaufserlös von S 3.500.000,-- und dem Abgabenbetrag von S 170.356,-- eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung bei der Beschwerdeführerin verneint. Dem sei in der Berufung kein substantiiertes Vorbringen entgegengesetzt worden. Es überwiege daher im vorliegenden Fall das öffentliche Interesse an der Einbringung der ausstehenden Abgabe. Der mit dem Erstbescheid erfolgten Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Haftende stünden nicht solche Gründe entgegen, die die Abgabeneinbringung im Haftungswege als unbillig im Sinne einer Unzumutbarkeit erscheinen ließen.

Zum Einwand in der Berufung, dass der Rechtsanwalt des Legatars gemäß § 13 Abs. 4 ErbStG für die Erbschaftssteuer des Legatars haftete, sei zunächst zu bemerken, dass die Haftung nach § 13 Abs. 4 ErbStG ebenso wie jene nach § 13 Abs. 5 ErbStG - im Gegensatz zur Haftung des Erben des § 13 Abs. 2 ErbStG - verschuldensabhängig sei.

Da § 13 Abs. 4 ErbStG zwar eine Haftung für den Bevollmächtigten des Erben, nicht aber eine Haftung des Bevollmächtigten des Legatars vorsehe, bestehe keine Möglichkeit, den Rechtsanwalt des Legatars zur Haftung heranzuziehen.

Außerdem bestehe nach § 13 Abs. 5 zweiter Satz ErbStG eine Haftung für Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet, soweit sie das Vermögen vorsätzlich oder fahrlässig vor Berichtigung oder Sicherstellung der Steuer in das Ausland brächten oder ausländischen Berechtigten zur Verfügung stellten. Auch die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Bestimmung seien nicht erfüllt, weil der Rechtsanwalt des Legatars nicht Gewahrsam über das Vermögen der Erblasserin Maria R gehabt habe. Der Nachlass nach Maria R sei bereits am

5. Juli 1999 eingeantwortet worden und damit sei das Vermögen dieser Erblasserin zum Vermögen der Erbin (= Verlassenschaft nach Janina S) geworden, sodass mit der am 16. September 1999 erfolgten Überweisung des Legatsbetrages an den Anwalt keine Gewahrsam über Teile des Vermögens der Erblasserin habe erlangen können.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, entgegen der Bestimmung des § 13 Abs. 2 ErbStG nicht als Haftende herangezogen zu werden, und auf Feststellung der Haftung des Legatarvertreters gemäß § 13 Abs. 4 und 5 ErbStG. Sie begehrst die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem nach § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die Beschwerdeführerin sieht die inhaltliche Rechtswidrigkeit darin, aus § 13 Abs. 4 ErbStG ergebe sich, dass diese Bestimmung auch einen Legatar und dessen rechtsfreundlichen Vertreter betreffe. Bei richtiger Gesetzesauslegung und bei tatsächlicher Möglichkeit der Einbringung der Steuerschuld vom Legatar hätte die Behörde gegen den ausgewiesenen Rechtsvertreter, der auch den ursprünglichen Erbschaftssteuerbescheid erhalten habe, einen Haftungsbescheid nach § 224 BAO erlassen müssen. Für die Beschwerdeführerin sowie deren Rechtsvertreter sei es keineswegs ersichtlich gewesen, dass das Legat nach Israel ausbezahlt werde. Ein Legatar und ein Erbe seien steuerrechtlich gleich zu stellen, weil auch bei der Bemessung der Erbschaftssteuer kein diesbezüglicher Unterschied gemacht werde. Nachdem der Legatar durch einen österreichischen Rechtsanwalt vertreten gewesen sei und der an ihn überwiese Betrag dem Legat ohne Abzug der Steuer entsprochen habe, hätte dieser die Erbschaftssteuer einbehalten bzw. an die Behörde weiterleiten müssen. Die belangte Behörde hätte sohin die Haftung des Legatarvertreters nach § 13 Abs. 4 und 5 ErbStG feststellen müssen.

Gemäß § 13 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 - ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber und bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerde.

Neben den in Abs. 1 Genannten 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.

Haben Erben, gesetzliche Vertreter oder Bevollmächtigte der Erben, Testamentsvollstrecker, Nachlasspfleger oder Nachlassverwalter den Nachlass oder Teile desselben vor der Berichtigung der Sicherstellung der Steuer anderen Personen ausgehändigt, so haften nach 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.

Versicherungsunternehmen, die vor Berichtigung oder Sicherstellung der Steuer die von ihnen zu leistende Versicherungssumme oder Leibrente in das Ausland zahlen oder ausländischen Berechtigten zur Verfügung stellen, haften nach Abs. 5 leg. cit. in Höhe des herausgegebenen Betrages für die Steuer, soweit dieser EUR 220,-- übersteigt. Das gleiche gilt für Personen, in der Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet, soweit sie das Vermögen vorsätzlich oder fahrlässig vor Berichtigung oder Sicherstellung der Steuer in das Ausland bringen oder ausländischen Berechtigten zur Verfügung stellen.

§ 13 Abs. 4 ErbStG nennt als haftende Personen Erben, gesetzliche Vertreter, Bevollmächtigte der Erben, Testamentsvollstrecker, Nachlasspfleger und Nachlassverwalter. Da das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz etwa schon in seinem

§ 2 Abs. 1 Z. 1 zwischen Erbanfall einerseits und Vermächtnis andererseits unterscheidet, ist der in der Beschwerde vertretenen Ansicht, dass § 13 Abs. 4 ErbStG auch einen Legatar und dessen rechtsfreundlichen Vertreter betreffe, in Ansehung des Wortlautes dieser Bestimmung der Boden entzogen. Der von der Beschwerde ins Treffen geführte Umstand, dass bei der Bemessung der Erbschaftssteuer zwischen Erbe und Legatar kein Unterschied gemacht werde, vermag an diesem Auslegungsergebnis in Anbetracht der klaren Wortwahl des § 13 Abs. 4 ErbStG nichts zu ändern.

Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften sieht die Beschwerdeführerin letztlich darin, dass die von der belangten

Behörde gesetzten Handlungen, die Erbschaftssteuer vom Legatar einbringlich zu machen, "als ungenügend zu bezeichnen" seien. Die Adresse des Legatars sei dem Finanzamt sehr wohl bekannt gewesen. Die Zahlungsaufforderung hätte sehr wohl dem Legatar direkt zugestellt werden können, ein Umstand, der eindeutig unterblieben sei. Aus einem "im exekutiven Weg" abgegebenen Vermögensverzeichnis gehe eindeutig hervor, dass die Beschwerdeführerin über keinerlei finanzielle Ressourcen mehr verfüge. Die finanziellen Verhältnisse seien daher sehr wohl "aktenkundig" und bedürften keines konkreten Vorbringens. Schließlich hätte die Behörde "im Rahmen eines fairen Verfahrens" zumindest versuchen müssen, im Rahmen eines Rechtshilfeersuchens in Israel die Erbschaftssteuer einzuhaben. Im Falle einer Aufhebung der angefochtenen Berufungsentscheidung könnte die belangte Behörde die versäumten Verfahrensschritte nachholen. Die Einschaltung israelischer Behörden sei sicherlich einfacher als die Anrufung so mancher "neuer" EU-Staaten, mit denen sogar Abkommen bestünden.

Soweit die Beschwerdeführerin betreffend ihre persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse nunmehr auf ein von ihr abgegebenes Vermögensverzeichnis verweist, das die belangte Behörde zu Unrecht nicht berücksichtigt habe, widerstreitet dieses Vorbringen dem Neuerungsverbot nach § 41 Abs. 1 VwGG. Gleches gilt für die behauptete Unterlassung des Versuches, im Wege der Rechtshilfe Versuche zu setzen, die Abgabenforderung beim Legatar im Ausland einbringlich zu machen, zumal auch die Beschwerdeführerin nicht behauptet, dass solche - einer gesetzlichen Grundlage entbehrenden - Schritte von Erfolg gekrönt gewesen wären.

Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass die Beschwerdeführerin nicht von dem ihr nach § 248 BAO zustehenden Recht Gebraucht gemacht hat, innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Abgabenanspruch (Abgabenbescheid, § 198 BAO) mittels Berufung die Rechte geltend zu machen, die dem Abgabenschuldner selbst - dem Legatar - zustehen, sodass auf den Abgabenanspruch für das Legat selbst nicht einzugehen war.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333.

Wien, am 28. Februar 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006160190.X00

**Im RIS seit**

08.05.2007

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)