



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 4

GZ. RV/0287-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.L., Adresse, vom 4. Dezember 2003 gegen den Bescheid gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG des Finanzamtes Innsbruck vom 25. November 2003 betreffend Heranziehung zur Haftung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Verlassenschaftsverfahren nach dem am 12. Juli 2001 verstorbenen W.N. gaben die beiden erblichen Töchter H.L. und G.L. auf Grund des Testamentes die unbedingte Erbserklärung je zur Hälfte zum väterlichen Nachlass zu Protokoll. Auf Grund eines Vermächtnisses erhielt die erbl. Tochter Ch.M. ein Auto im Wert von 120.000 S. Für diesen Erwerb von Todes wegen wurde mit dem Erbschaftsteuerbescheid vom 11. April 2002 gegenüber Ch.M. Erbschaftsteuer in Höhe von 101,74 € (= 1.400 S) festgesetzt.

Auf Grund der Nichtzahlung durch die Steuerschuldnerin wurde mit Haftungsbescheid gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG H.L. (im Folgenden: Bw.) als Haftende zur Zahlung der Erbschaftsteuer von 101,74 € (= 1.400 S) herangezogen. Als Begründung wurde angeführt: "*Hinsichtlich der angeführten Legatarin ergeht dieser Bescheid als Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) gem. § 13 Abs. 2 ErbStG an Sie als Gesamtschuldner.*"

Mit Berufung gegen diesen Haftungsbescheid bekämpft die Bw. ausschließlich den Umstand, dass allein sie und nicht auch ihre Schwester G.L. zur Haftung herangezogen worden war. Begründend wurde ausgeführt, auch diese Schwester sei ebenfalls Haupterbin gewesen, weshalb beide als Haftende für die ausstehende Summe zu gerechten Teilen, also zur Hälfte,

heranzuziehen seien. Es sei nicht nachvollziehbar, warum die Bw. allein für den ganzen Betrag aufkommen solle.

Das Finanzamt begründet seine abweisende Berufungsvorentscheidung wie folgt:

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

§ 7 Abs. 1 BAO bestimmt, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldnern werden.

Das Ermessen (§ 20 BAO) ist auch bei der Erbenhaftung 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 23.4.1992, ZI. 90/16/0196). Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall das Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt und die Erbschaftssteuer in Höhe von 101,74 € zunächst gegenüber der Legatarin Ch.M. mit Wohnsitz in Frankreich festgesetzt. Nachdem eine Bescheidzustellung unter der im Abhandlungsprotokoll angeführten Adresse nicht möglich war, wurde der Berufungswerberin, die im Gegensatz zu ihrer erblichen Schwester G.L. berufstätig war, mit Haftungsbescheid vom 25.11.2003 die gegenständliche Erbschaftssteuer als Gesamtschuldnerin vorgeschrieben. Die Gefährdung der Einbringlichkeit der gegenständlichen Erbschaftssteuer wird auch durch die neuerliche Bescheidzustellung gegenüber der Steuerschuldnerin am 01.12.2003 unter deren aktuellen ausländischen Adresse bestätigt. Eine Bezahlung der Steuer ist nämlich bis heute nicht erfolgt. Weitere Einbringungsmaßnahmen an dem von der Berufungswerberin angeführten Zweitwohnsitz der Steuerschuldnerin in U am XSee erscheinen zudem nicht sinnvoll, da diese sich dort nur gelegentlich aufhält.

Da die Einbringung der Erbschaftssteuer bei der Steuerschuldnerin Ch.M. erfolglos geblieben ist, ist die Heranziehung der Berufungswerberin zur Leistung der Abgabenschuld in Höhe von 101,74 € als Gesamtschuldnerin zu Recht erfolgt. Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird nochmals ausgeführt, die Schwester G.L. sei für die Hälfte der Steuerschuld der Ch.M. als Haftende heranzuziehen, denn diese Schwester sei ebenfalls Haupterbin nach der Verlassenschaft ihres verstorbenen Vaters gewesen. Wenn auch diese Schwester nicht berufstätig sei, wäre sie doch durch den Verkauf des geerbten Grundstückes, der ihr eine beträchtliche Summe eingebracht habe, durchaus in der Lage, zumindest die Hälfte der Steuerschuld der Ch.M. zu bezahlen. Wenn auch Einbringungsmaßnahmen unter der aktuellen ausländischen Adresse von Ch.M. erfolglos geblieben seien, werde erwähnt, dass diese in Österreich über eine Eigentumswohnung verfüge und laut Auskunft die dafür anfallenden Erhaltungskosten und Abgaben an die Gemeinde U leiste. Sie teile daher nicht die Ansicht des Finanzamtes, dass auf Grund des nur gelegentlichen Aufenthaltes von Ch.M. an diesem Zweitwohnsitz weitere Einhebungsmaßnahmen nicht sinnvoll wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Steuerschuldner der Erbschaftsteuer ist nach § 13 Abs. 1 ErbStG 1955, BGBl. Nr. 141/1955 der Erwerber.

Auf Grund des § 13 Abs. 2 ErbStG haftet neben den im 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.

§ 7 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr.194/1961 bestimmt, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldnern werden.

Auf Grund des § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden 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.

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

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, weshalb die Geltendmachung der Haftung nur dann gesetzeskonform sein wird, wenn die Einbringlichkeit der Erbschaftsteuer beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (VwGH 25.6.1992, 91/16/0045, VwGH 23.4.1992, 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, Anm. 3.6 zu § 13 ErbStG).

Dem vorliegenden Berufungsfall liegt an Sachverhalt zugrunde, dass die gegenüber der Steuerschuldnerin Ch.M. mit Bescheid vorgeschriebene Erbschaftsteuer von dieser bislang nicht bezahlt wurde und eine Einbringlichkeit infolge ihres Auslandsaufenthaltes jedenfalls wesentlich erschwert ist. Daran ändert letztlich auch der Einwand nichts, dass diese Steuerschuldnerin einen Zweitwohnsitz in Österreich habe, den sie gelegentlich benütze, denn es müsste dieser Zweitwohnsitz ständig "observiert" werden um dann bei einem solchen kurzzeitigen Aufenthalt etwaige Vollstreckungsmaßnahmen mit Aussicht auf Erfolg vornehmen zu können. Die Bw. selbst ließ ansonsten unbestritten, dass bei der gegenständlichen Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG das Ermessen im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme und damit gesetzeskonform ausgeübt worden ist. Mit dem Hinweis, dass sie und ihre Schwester G.L. Erben nach dem verstorbenen Vater waren und damit als (potenzielle) Haftungspflichtige in Betracht kamen, bekämpft die Bw. den Haftungsbescheid einzig mit dem Argument, die bei Auswahl der Haftungspflichtigen getroffene Ermessensentscheidung widerspreche deshalb dem Gesetz, weil allein sie zur Gänze und nicht die Bw. und diese Schwester für je die Hälfte als Haftende für die Steuerschulden der Ch.M. herangezogen worden waren. Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet somit, ob das Finanzamt diesbezüglich das Ermessen gesetzeskonform ausgeübt hat.

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 und VwGH 14.11.1996, 95/16/0082, VwGH 7.12.2000, 97/16/0365,0366). Diese Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). 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 Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Wenn im Streitfall das Finanzamt bei der Auswahl der als Haftungspflichtige in Betracht kommenden beiden Erben das Ermessen in der Richtung ausgeübt hat, die Bw. allein für die gesamte Abgabenschuld von 101,74 € (=1.400 S) als Haftende heranzuziehen und diese Auswahl damit begründet, die Bw. sei selbst berufstätig, dann wurde das Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt, denn auf Grund ihrer Berufstätigkeit und damit ihrer laufenden Einnahmen war begründet davon auszugehen, dass diese Abgabenschuld bei ihr zeitgerecht, sicher und auf einfachstem Weg (wenn nötig im Wege einer Lohnpfändung) hereinzubringen ist. An dieser höheren Liquidität und der damit einhergehenden einfacheren Einbringlichkeit bei der Bw. vermag auch das Vorbringen im Vorlageantrag, durch den Verkauf des geerbten Grundstückes hätte auch die Schwester zumindest die halbe Steuerschuld bezahlen können nichts zu ändern, denn diesbezüglich hätte es weiterer Erhebungen bedurft, inwieweit dieser Kaufpreis überhaupt noch verfügbar bzw. auf Grund des Bankgeheimnisses feststellbar (und vollstreckbar) war. Überdies erscheint bei dieser Höhe der Abgabenschuld die Erlassung eines zweiten Haftungsbescheides und die begehrte Heranziehung nur für die halbe Schuld verwaltungswirtschaftlich nicht zweckmäßig. Es war daher durchaus sachgerecht, dass das Finanzamt dem Aspekt der sicheren Einbringlichkeit auf einfachstem Weg den Vorrang gegeben hat vor den eingewendeten Billigkeitsüberlegungen (nämlich dass nach Meinung der Bw. die zweite Erbin für die halbe Steuerschuld als Haftende herangezogen werden hätte sollen).

Zusammenfassend hat das Finanzamt sowohl bei der Inanspruchnahme als auch bei der Auswahl der zur Haftung herangezogenen Bw. vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht. Die getroffenen Ermessensentscheidungen belasten somit den angefochtenen Haftungsbescheid nicht mit Rechtswidrigkeit, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, am 25. Mai 2005