



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WH, Adresse, vertreten durch Dr. Helmut Blum, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Mozartstraße 11/6, vom 8. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch HR Gottfried Buchroithner, vom 27. Februar 2004 betreffend Haftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG iVm § 224 Abs. 1 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 27. Februar 2004 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (= Bw) als Haftungspflichtigen gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG für die aushaftende Erbschaftssteuerschuld seiner Schwester GS im Ausmaß von 381,20 € in Anspruch. Zur Begründung verwies das Finanzamt im Wesentlichen auf die gesetzliche Bestimmung des § 13 Abs. 2 ErbStG. Die Geltendmachung der Haftung sei ein geeignetes Mittel, den vollständigen Ausfall des Abgabenanspruchs zu vermeiden. Die Abgabenschuld sei trotz verschiedener Einbringungsversuche bei GS nicht einbringlich, sodass der Bw als weiterer Erbe zur Haftung heranzuziehen sei.

Als Beilage führte das Finanzamt den an GS ergangenen Erbschaftssteuerbescheid vom 25. März 2003 an.

Der Bw erhob durch seinen Vertreter gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung und beantragte neben der Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides und der Aussetzung

der Einhebung, in eventu der Unterbrechung des gegenständlichen Verfahrens bis zur Entscheidung des Verfahrens X beim Bezirksgericht S, die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Die Berufung wurde damit begründet, dass nach § 13 ErbStG Steuerschuldner der Erwerber sei und nach Abs. 2 dieser Bestimmung jeder Erbe lediglich neben diesem bis zur Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen hafte. Aus dem Haftungsbescheid sei nicht ersichtlich, weshalb trotz verschiedener Einbringungsversuche der Betrag von 381,20 € bei GS nicht einbringlich sei. Ein Nachweis über die erfolglose Exekution liege dem Haftungsbescheid nicht bei. Da primär der Erwerber hafte und bei diesem die Einbringlichmachung auch zu versuchen sei, sei der Haftungsbescheid rechtswidrig. Mit Klage vom 11. Februar 2004 sei er von den Miterben GK und Dr. GG auf Zahlung von je 381,20 € geklagt worden, da im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung am 25. Februar 2003 vereinbart worden sein soll, dass er die gesamte Erbschaftssteuer trage. Eine derartige Vereinbarung sei aber nie geschlossen worden und finde sich auch im Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung nicht. Im Zuge dieses Verfahrens solle geklärt werden, wen die Verpflichtung zur Bezahlung der Erbschaftssteuer treffe, sodass er ersuche, das gegenständliche Verfahren bis zur Entscheidung des Zivilverfahrens vor dem Bezirksgericht S zu X zu unterbrechen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Nach Einsichtnahme in den Einbringungsakt zu St.Nr. 1 und den vom nunmehr zuständigen BG V angeforderten Akt X war der nachfolgende Sachverhalt festzustellen, wobei die Referentin die im Folgenden dargestellten Einbringungsversuche dem Bw mit Schreiben vom 30. März 2006 informativ zur Kenntnis brachte:

Nachdem die gegenständliche Erbschaftssteuer bis zum Fälligkeitstag am 2. Mai 2003 nicht entrichtet worden war, erging an GS am 31. Juli 2003 eine Zahlungsaufforderung. Dieser Zahlungsaufforderung wurde keine Folge geleistet, sodass das Finanzamt Urfahr im November 2003 das auf Grund des damaligen Wohnsitzes von GS in Adresse, zuständige Finanzamt Vöcklabruck um Amtshilfe ersuchte. Dieses lud GS vor. Laut einem im Akt befindlichen Aktenvermerk teilte der namentlich nicht näher bezeichnete Bruder der Abgabenbehörde im Zuge eines Telefonanrufes mit, dass er die Post versehentlich geöffnet habe und sich seine Schwester seit rund zehn Jahren in Indien befinde. Sachwalterin sei deren Tochter, NS, wohnhaft in Adresse1. Ein Schreiben der Abgabenbehörde an die namhaft gemachte Tochter wurde nicht beantwortet.

Mehrfache Sozialversicherungsabfragen – am 8. August 2003, am 26. November 2003 und am 7. Jänner 2004 – verliefen negativ.

Da GS laut einer Abfrage im Zentralen Melderegister ab 5. Dezember 2003 an der Adresse ihrer Tochter gemeldet war, erging am 21. Jänner 2004 eine neuerliche Zahlungsaufforderung an GS, zu Händen ihrer Tochter als Sachwalterin. Diese teilte dem Finanzamt mit, dass sie nicht Sachwalterin ihrer Mutter sei, sondern lediglich mit deren Vollmacht an der Verlassenschaftsabhandlung teilgenommen habe.

Die Schwester von GS, GK, teilte dem Finanzamt im Zuge eines am 26. Februar 2004 geführten Telefonates mit, dass GS seit rund zehn Jahren in Indien lebe und als Hauptwohnsitz zwar die Adresse ihrer Tochter angegeben habe, dort aber nicht wohne. GS sei ihr Erbteil auf ein Konto überwiesen worden. Sie sei schwer krank und werde vermutlich nie nach Österreich kommen.

Dem erwähnten, beim BG V geführten Akt ist zu entnehmen, dass GS am 18. Juni 2004 verstorben ist.

Eine Anfrage beim BG S1 ergab, dass dort ein Verlassenschaftsverfahren nach GS unbekannt war.

Die Tochter von GS, NS, teilte auf Anfrage der Rechtsmittelbehörde mit, dass ihre Mutter in Indien gelebt habe und dort auch verstorben sei; eine Sterbeurkunde habe sie nicht. Eine Verlassenschaftsabhandlung habe nicht stattgefunden, da ihre Mutter kein Vermögen gehabt habe. Die letzten in der Wohnung ihrer Mutter auffindbaren Rupien seien für Rechnungen des Krankenhauses und des Krematoriums verwendet worden. Sie selbst habe lediglich ein paar Andenken aus Indien mitgenommen, die jedoch keinen materiellen Wert hätten.

Die Ermittlungsergebnisse wurden dem Finanzamtsvertreter, der auf eine Stellungnahme verzichtete, am 19. Mai 2006 telefonisch zur Kenntnis gebracht.

Der Bw nahm durch seinen Vertreter die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat mit Schreiben vom 26. Mai 2006 zurück. Gleichzeitig teilte der Vertreter mit, dass die ihm erteilte Vollmacht eine Zustellvollmacht umfasse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber.

Abs. 2 der genannten Bestimmung normiert, dass neben den in Abs. 1 Genannten auch jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner haftet.

Für die Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen im o.a. Sinne ist nicht der Einheits-, sondern der Verkehrswert der Nachlassliegenschaft maßgebend.

Haftung bedeutet nach den Vorschriften des Steuerrechtes das Entstehenmüssen für eine fremde Schuld.

Eine Haftungsschuld ist vom Bestand der Hauptschuld abhängig (Akzessorietät). Die Haftung für eine Steuerschuld hat somit den aufrechten Bestand der Steuerschuld zur Voraussetzung.

Die sachliche Rechtfertigung von Haftungsregelungen ergibt sich einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlich-rechtlicher Ansprüche, andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen. Der Zweck der Haftungsnormen besteht in einer Einbringung der Abgabenschuld beim Haftenden für den Fall, dass die Erfüllung derselben beim Erstschuldner bereits vereitelt oder doch wesentlich gefährdet erscheint.

Nach § 224 Abs. 1 BAO werden persönliche Haftungen durch die Erlassung eines Haftungsbescheides geltend gemacht. Durch diesen wird der Haftende zum Gesamtschuldner (§ 7 BAO).

Die Inanspruchnahme des Haftenden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Einräumung eines Ermessensspielraumes für die Behörde bedeutet, dass sie ihre Entscheidung in diesem Rahmen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei der Gesetzesbegriff "Billigkeit" in der Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" zu sehen. Unter dem Begriff "Zweckmäßigkeit" ist im Allgemeinen das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" zu verstehen.

Der Abgabengläubiger ist daher in Ausübung dieses Ermessens berechtigt, solche Schritte zu setzen, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Wege unter Umgehung von Erschwerissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen. Im Rahmen dieser Ermessensentscheidung hat die Abgabenbehörde aber die Nachrangigkeit der Position des Haftenden zu berücksichtigen. Im Allgemeinen wird daher nur dann gesetzeskonform sein, einen Miterben als Haftenden in Anspruch zu nehmen, wenn die Einbringlichkeit der Abgabe beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist. Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist aber nicht die Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Erstschuldner (Dorazil/Taucher, ErbStG, § 13 Anm. 11.5.).

Von einer ermessenwidrigen Inanspruchnahme wird dagegen dann ausgegangen werden können, wenn die Abgabenschuld vom Erstschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat der Haftungspflichtige kein Recht auf Information, welche konkreten Verfahrenshandlungen und Exekutionsschritte die Abgabenbehörde zur Hereinbringung der Abgaben beim Abgabenschuldner gesetzt hat, da die Abgabenvorschriften ein derartiges Recht nicht normieren. Es genügt daher, wenn – im Einklang mit der Aktenlage – in der Bescheidebegründung nur allgemein auf erfolglose Vollstreckungsversuche hingewiesen wird (vgl. VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Dessen ungeachtet wurden dem Bw die oben dargestellten Schritte, die das Finanzamt – laut Aktenlage – zur Einbringlichmachung der Erbschaftssteuerschuld bei GS gesetzt hatte, bekannt gegeben.

Im Berufungsfall waren, wie o.a., sämtliche Einbringungsschritte ergebnislos verlaufen. GS lebte seit vielen Jahren in Indien. Anhaltspunkte dafür, dass sie im Inland über Vermögen verfügen würde, waren nicht vorhanden, sodass die Einbringlichkeit der von ihr geschuldeten Erbschaftsteuer zumindest als wesentlich erschwert, wenn nicht als unmöglich angesehen werden musste.

Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers bei Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.

Gemäß § 547 ABGB stellt der Erbe, sobald er die Erbschaft angenommen hat, in Rücksicht auf dieselbe den Erblasser vor. Beide werden in Beziehung auf einen Dritten für eine Person gehalten. Vor der Annahme des Erben wird die Verlassenschaft so betrachtet, als wenn sie noch von dem Verstorbenen besessen würde.

Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers. Zu den auf den Rechtsnachfolger übergehenden Rechtspositionen im Sinne des § 19 BAO gehören ebenso wie ein Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 4 BAO bzw. der einzelnen Materiengesetze Haftungsverpflichtungen auf Grund von diesbezüglichen abgabenrechtlichen Bestimmungen (vgl. VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376).

Demgegenüber hat eine armutshalbe Abtuung des Nachlasses (ab 2005: § 153 AußStrG) zur Folge, dass es zu keiner Einantwortung der Verlassenschaft an mögliche Erben kommt und demzufolge allfällige abgabenrechtliche Verpflichtungen des Erblassers nicht im Wege der Rechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO auf einen Erben übergehen (Stoll, BAO, 198).

Für den vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies, dass die Inanspruchnahme von Personen, die an sich als Erben in Frage gekommen wären, für Verbindlichkeiten der Erblasserin GS nicht zulässig ist.

Die Haftungsschuld ist ihrem bloß sichernden Charakter zufolge in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Aus dem Wesen der Akzessorietät ergibt sich somit, dass die Haftung für nicht mehr besteht und für nicht mehr begründet werden kann, als der Hauptschuldner leisten muss.

Die gegenüber GS festgesetzte Erbschaftssteuerschuld in Höhe von 381,20 € konnte mangels Einantwortung auf keinen Gesamtrechtsnachfolger übergehen, dem gegenüber der Abgabenanspruch durchgesetzt werden könnte, sodass in Ermangelung eines (Haupt)Schuldners auch die Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Bw nicht mehr möglich war (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung, 235f).

Der Berufung war daher, ohne weitere Prüfung des Berufungsvorbringens, antragsgemäß stattzugeben und der angefochtene Haftungsbescheid aufzuheben.

Linz, am 8. Juni 2006