



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 2. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 20. Jänner 2005 betreffend Haftung nach § 13 Abs. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955

entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) und deren Bruder waren je zur Hälfte Erben nach ihrem verstorbenen Onkel. Nach Abgabe unbedingter Erbserklärungen wurde der Nachlass den beiden Erben erklärungsgemäß eingeantwortet. Neben einer Liegenschaft (Einfamilienhaus samt Grund mit einem (einfachen) Einheitswert von € 18.822,26) waren im Nachlass noch überwiegend endbesteuerte Vermögenswerte (Bankguthaben, Sparbücher, Wertpapiere) enthalten. Vereinbarungsgemäß übernahm die Bw. die Liegenschaft in ihr alleiniges Eigentum, während hinsichtlich der Aufteilung der – nach Abzug der anerkannten Passiva – verbliebenen Aktiva im Ausmaß von über € 145.000,00 zwischen den beiden Erben noch eine außergerichtliche Einigung erfolgen sollte. Dem Bruder der Bw. gegenüber setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) mit Bescheid vom 23. Oktober 2003 für dessen todeswegigen Erwerb Erbschaftssteuer in Höhe von € 3.320,60 fest. Die Zustellung dieses Bescheides erfolgte an die im Verlassenschaftsakt angegebene Wohnadresse. Eine nach ungenutzt verstrichener Zahlungsfrist ergangene automatisierte Zahlungserinnerung blieb ebenso wie eine händische Zahlungserinnerung vom 16. Jänner 2004 ergebnislos. Anlässlich einer Begehung durch ein Organ des um Amtshilfe ersuchten Wohnsitzfinanzamtes im März 2004

wurde der Bruder der Bw. nicht angetroffen, jedoch im Zuge einer weiteren Begehung am 9. Juli 2004 in Erfahrung gebracht, dass sich dieser in Haft befindet. Weitere Exekutionshandlungen, etwa die Begründung eines Pfandrechtes, erschienen nicht zweckdienlich.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid zog das FA die Bw. als Haftende gemäß § 13 Abs. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten ihres Bruders an Erbschaftssteuer in der vorgenannten Höhe heran. Begründend hiezu führte das FA, nach Hinweis auf die Bestimmungen des § 224 Bundesabgabenordnung (BAO) sowie des § 13 Abs. 2 ErbStG aus, dass die Einbringungsmaßnahmen beim Primärschuldner erfolglos geblieben wären.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst (zusammengefasst) damit, die (Anm.: der Bw. zum damaligen Zeitpunkt noch nicht bekannten) Exekutionsschritte wären nicht ausreichend gewesen und würde der Primärschuldner über ausreichende Vermögenswerte verfügen, namentlich über zwei, in der Berufungsschrift durch beigelegte Grundbuchsauszüge näher konkretisierte und in seinem Eigentum befindliche, Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile. Es wäre dem FA daher hinlänglich möglich gewesen, Erfolg versprechende Maßnahmen dem Primärschuldner gegenüber zu setzen. Überdies sei dem FA vorzuwerfen, dass es durch die verspätete Vorschreibung und das lange Zuwarten eine Mitschuld an der wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit beim Erstschuldner träfe. Sohin werde beantragt, den bekämpften Haftungsbescheid aufzuheben und ersucht, für den Fall einer Abweisung der Berufung zu berücksichtigen, dass die Bw. nur über ein monatliches Einkommen von rund € 850,00 verfüge.

Unter Hinweis auf die – oben dargelegten – ergebnislosen Einbringungsversuche wies das FA die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte weiters aus, unter Berücksichtigung des bisherigen Verfahrensganges könne von einer langsamen Vorgangsweise des FA wohl nicht gesprochen werden. Da die Bw. ein nicht unerhebliches Vermögen geerbt hätte (Hälftenanteil des Reinnachlasses allein zu Steuerwerten in Höhe von über € 100.000,00), könne in ihrer Inanspruchnahme als Haftende auch keine Unbilligkeit erblickt werden.

Innerhalb der Frist des § 276 Abs. 2 BAO stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte, nach teilweiser Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens, ergänzend aus, durch die bisherige Vorgangsweise der Behörde bestünde die Gefahr, dass mittlerweile der dem Primärschuldner gehörende Liegenschaftsanteil derart belastet sei, dass der Bw. eine exekutive

Befriedigungsmöglichkeit entzogen wäre. Jedenfalls wäre zumindest eine Pfandrechtsbegründung an den besagten Liegenschaften des Erstschuldners möglich gewesen und wäre daher im Lichte der Nachrangigkeit der Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige das Ermessen unrichtig geübt worden.

Seitens der Berufungsbehörde wurde das FA gemäß § 279 Abs. 2 BAO aufgefordert, ergänzende Ermittlungen zur Feststellung der genauen Vermögensverhältnisse des Primärschuldners anzustellen und im Anschluss daran darzulegen, ob weiterhin und gegebenenfalls aus welchen Gründen von einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit auszugehen sei.

Als Ergebnis dieses Ermittlungsauftrages berichtete das FA, mehrfache Versuche einer Kontaktaufnahme mit dem Primärschuldner im Herbst 2005 seien gescheitert, da dieser nach seiner Haftentlassung an seinem ordentlichen Wohnsitz nicht angetroffen werden konnte. Ebenso wären mehrere Versuche von Organen des um Amtshilfe ersuchten, örtlich zuständigen, Finanzamtes, mit ihm über seinen damaligen Arbeitgeber, eine Organisation zur Betreuung von Haftentlassenen, in Kontakt zu treten, ergebnislos geblieben. Seit Beendigung dieser Tätigkeit im Dezember 2005 wäre der Erstschuldner unbekannten Aufenthaltes und hätten weder Nachfragen bei den Justizbehörden noch bei den Meldeämtern diesbezüglich zweckdienliche Hinweise ergeben. Die Ermittlung des nicht aus Liegenschaftsbesitz bestehenden Vermögens des Primärschuldners sei daher nicht möglich gewesen. Hinsichtlich des unbeweglichen Vermögens legte das FA Klagenfurt einen Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes bei, mit welchem dem Antrag der Finanzbehörde auf exekutive Pfandrechtsbegründung nur teilweise stattgegeben worden war. Die im Alleineigentum des Erstschuldners stehende Liegenschaft (Einfamilienhaus) in A-Stadt war mit einer der zwangsweisen Pfandrechtsbegründung entgegenstehenden fideikommissarischen Substitution zugunsten der noch ungeborenen Kinder des Primärschuldners belastet. Obschon eine exekutive Pfandrechtseinräumung am Anteil des Primärschuldners an der Liegenschaft in B-Dorf antragsgemäß durch das Bezirksgericht erfolgte, wären auch diesbezüglich weitere exekutive Maßnahmen im Sinne einer Zwangsversteigerung nicht zielführend. So handle es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück mit einer Gesamtfläche von 734 m². Ausgehend vom 1/8-Anteil des Primärschuldners sei daher augenscheinlich, dass durch eine noch zu beantragende und durchzuführende Zwangsversteigerung die Forderung des Abgabengläubigers nicht abgedeckt werden könne. Vom Ergebnis dieser zusätzlichen Ermittlungen wurde auch der Rechtsvertreter der Bw. vom FA fernmündlich in Kenntnis gesetzt. Ein weiteres Vorbringen hiezu erfolgte indes nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Höhe der mit dem Erstbescheid vom 23. Oktober 2003 dem Primärschuldner gegenüber festgesetzten Erbschaftssteuer nicht in Streit gezogen wurde, wozu nach Ansicht der Berufungsbehörde auch kein Anlass besteht. Strittig ist bloß, ob das FA bei der Inanspruchnahme der Bw. als Haftende das Ermessen im Rahmen der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen richtig und mängelfrei geübt hat.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber. Nach Abs. 2 leg. cit. 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.

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

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

Aufgrund 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. Unter Billigkeit ist dabei die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei zu verstehen und unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben.

Bei der Entscheidung der Abgabenbehörde, einen Erben zur Haftung für die Erbschaftssteuerschuld eines anderen heranzuziehen, handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 23. April 1992, 90/16/0196, und vom 24. Oktober 1995, 94/14/0049). Nun bedeutet das Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses das Recht der Ausnutzung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH vom 14. November 1996, 95/16/0082, und vom 29. Juni 1999, 98/14/0170).

Das Ermessen ist bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben, weshalb die Geltendmachung der Haftung nur dann gesetzeskonform und gerechtfertigt sein wird, wenn die Einbringlichkeit

beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (VwGH vom 25. Juni 1992, 91/16/0045). Vorherige erfolglose Exekutionsmaßnahmen gegen den Eigenschuldner sind indes nicht Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme (Ritz, ÖStZ 1991, 98).

Im gegenständlichen Berufungsfall sind nun, wie oben ausführlich dargestellt wurde, sämtliche Einbringungsschritte des Abgabengläubigers dem Primärschuldner gegenüber fruchtlos verlaufen. Abgesehen davon, dass dieser auf die schriftlichen Zahlungsaufforderungen des Finanzamtes überhaupt nicht reagiert hat, blieben auch die zahlreichen Versuche, mit dem Erstschuldner persönlich in Kontakt zu treten, ergebnislos, und konnte sich dieser bis dato erfolgreich den drohenden Exekutionsmaßnahmen entziehen. Eine Fahrniseexekution konnte daher, weil der Aufenthaltsort des Primärschuldners nach einem Haftaufenthalt und der anschließenden Beschäftigung bei der genannten Organisation zur Betreuung von Haftentlassenen mit vertretbaren Mitteln nicht eruierbar ist, mangels Zugriffsmöglichkeit auf ein allenfalls vorhandenes derartiges Vermögen nicht erfolgen.

Die von der Bw. angeregte Verwertung des Liegenschaftsvermögens ihres Bruders scheiterte zunächst daran, dass hinsichtlich der in dessen Alleineigentum stehenden Liegenschaft in A-Stadt ein entsprechender Antrag des FA vom zuständigen Bezirksgericht abgewiesen wurde. Betreffend den ideellen 1/8-Anteil des Erstschuldners am Grundstück in B-Dorf ist darauf hinzuweisen, dass eine zwangsweise Verwertung offenkundig nicht einmal zu einer bloß anteilmäßigen Befriedigung des Abgabengläubigers führen würde. Zu beachten ist nämlich, dass es sich hiebei um eine landwirtschaftlich genutzt Fläche handelt und auf den Primärschuldner (flächenmäßig betrachtet) ein Anteil von nicht einmal 100 m² entfällt. Hält man sich nun vor Augen, dass allein schon die bisher anerlaufenen und abzudeckenden Kosten für die bis dato gesetzten finanzbehördlichen und gerichtlichen Exekutionsmaßnahmen in Summe deutlich über € 400,00 betragen haben, so ist evident, dass durch einen allfälligen Versteigerungserlös, unter Berücksichtigung von zusätzlichen Kosten eines Versteigerungsverfahrens, die Erbschaftssteuerschuld des Erstschuldners nicht einmal anteilig getilgt werden kann.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse lässt sich daher zweifelsfrei ableiten, dass beim Eigenschuldner nicht nur eine wesentliche Erschwerung, sondern eine Gefährdung der Einbringlichkeit gegeben ist (wenn nicht sogar eine gänzliche Uneinbringlichkeit), weshalb im Interesse des Abgabengläubigers an der Einbringung der Abgabe die Inanspruchnahme der Bw. als Haftende nicht nur gerechtfertigt, sondern beinahe schon geboten war.

Insoweit die Bw. ein Mitverschulden des FA an der erschwerten Einbringlichkeit bei ihrem Bruder durch ein behauptetes unbotmäßiges Zuwarten ortet, so ist ihr unter Hinweis auf den oben dargelegten Verfahrensverlauf entgegenzuhalten, dass dies gerade nicht der Fall war.

Im Gegenteil hat das FA rasch und unverzüglich die Abgabe bemessen und in der Folge dann auch, ohne dass ihm die Besonderheiten des gegenständlichen Sachverhaltes bekannt waren bzw. bekannt sein hätten müssen, die üblichen und vorgeschriebenen Verfahrensschritte gesetzt. Ein bei der Anstellung der Billigkeitserwägungen zu berücksichtigendes Mitverschulden (Ritz, a.a.O., mwH) der Abgabenbehörde an einer (teilweisen oder gänzlichen) Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner liegt demnach nicht vor.

Die Bw. hat weiters vorgebracht, sie würde über ein monatliches Einkommen von nur etwa € 850,00 verfügen. Ob die Bw. in der Lage ist, die Haftungsschuld aus anderen Mitteln als dem Erbteil zu begleichen, ist für die Erlassung des Haftungsbescheides nicht von entscheidender Bedeutung (VwGH vom 16. März 1995, 94/16/0288), da der Haftungstatbestand des § 13 Abs. 2 ErbStG nicht auf die Vermögens- und Einkommenssituation des Haftungspflichtigen abstellt. Vielmehr ist der Bw. zu entgegnen, dass sie aus dem Nachlass eine Liegenschaft mit einem (steuerlichen) Einheitswert von beinahe € 19.000,00 erhalten hat und dass der für die Frage, ob die Steuer des Miterben durch den Wert des von der Bw. aus der Erbschaft Empfangenen abgedeckt ist, maßgebliche (und üblicherweise weit höhere) Verkehrswert (VwGH vom 25. Juni 1992, 91/16/0045) allein schon ein Vielfaches der Primärschuld (knapp über € 3.300,00) beträgt. Dabei noch gar nicht berücksichtigt ist, dass sich die Miterben noch eine spätere außergerichtliche Aufteilung von endbesteuerten Vermögenswerten im Ausmaß von über € 145.000,00 vorbehalten hatten, über die sie bis dahin nach dem Gerichtsprotokoll gemeinsam verfügen konnten. Der diesbezügliche Einwand der Bw. kann daher mit Erfolg allenfalls bei einem möglichen Zahlungserleichterungs- oder Nachsichtsverfahren ins Treffen geführt werden, nicht aber bei den gerade oben an- und dargestellten Billigkeitserwägungen.

Da die Abgabenschuld beim Eigenschuldner nicht eingebracht werden konnte und die Haftungsschuld bei der Bw. in ihrem aus der Erbschaft empfangenen Vermögen Deckung findet, erweist sich der angefochtene Bescheid im Ergebnis als im Einklang mit den anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur stehend, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 30. Oktober 2006