



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MF, geb. X, Adresse, vom 13. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10. Dezember 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8. November 2007 setzte das Finanzamt der Berufungswerberin (Bw.) gegenüber Erbschaftssteuer in Höhe von 912,62 € fest, wobei sich dieser Betrag – ausgehend von einem an sich steuerpflichtigen Erwerb von Null – aus der nach § 8 Abs. 5 ErbStG jedenfalls vorzuschreibenden so genannten "Mindeststeuer" von 2 % des Wertes des erworbenen Grundstücks ergab.

Mit Eingabe vom 16. November 2007 beantragte die Bw. die Nachsicht dieses Betrages. Sie sei Alleinerbin nach ihrer verstorbenen Mutter und habe Bargeld in Höhe von rund 28.000,00 € sowie eine Liegenschaft, die mit rund 70.000,00 € belastet sei, geerbt. Da es ausdrücklicher Wunsch ihrer verstorbenen Mutter gewesen sei, die Liegenschaft im Familienbesitz zu belassen, sei sie gezwungen, die Wohnung zu vermieten, um die Betriebskosten und die Rückzahlungen leisten zu können. Auf Grund des Ausnahmefalles habe das Land OÖ die Vermietung (Landesförderung) bewilligt. Laut Testament könne sie auch über das geerbte Bargeld bis zu ihrem 27. Geburtstag nicht verfügen. Sie habe daher nichts

Geldwertes, über das sie in nächster Zeit verfügen könne, geerbt. Die Bw. sei 20 Jahre alt und habe im Oktober 2007 ein Studium begonnen, dieses Studium aber abgebrochen. Mit März 2008 beginne sie ein anderes Studium. Auf Grund dieser Gegebenheiten sei ihr die Halbwaisenrente gestrichen worden und habe sie kein Einkommen. Sie sei bei ihrem Vater nicht mehr mitversichert und müsse monatlich 50,00 € an die GKK zahlen, obwohl sie kein Einkommen habe. Mit Studienbeginn bekomme sie angeblich ihre Waisenrente von 260,00 € wieder und müsse davon ihren Lebensunterhalt bestreiten. Ihr Vater habe sich im Jahr 2006 selbstständig gemacht und habe mit Anlaufschwierigkeiten zu kämpfen, sodass auch von ihm keine finanzielle Unterstützung zu erhoffen sei. Die letzten Einkommensteuerbescheide hätten Verluste ausgewiesen. Sie habe kein Einkommen und auch kein verfügbares Ersparnis und ersuche um positive Erledigung ihres Antrages.

Mit Bescheid vom 10. Dezember 2007 wies das Finanzamt dieses Nachsichtsgesuch ab. Die Bw. habe Grundvermögen geerbt, das ursprünglich mit 70.000,00 € belastet gewesen sei. Um die Rückzahlungen tilgen zu können, werde die Wohnung vermietet. Die erzielten Einnahmen dienten ausschließlich der Kreditrückführung. Eine Abgabennachsicht sei dann nicht in Erwägung zu ziehen, wenn diese sich ausschließlich zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde. Aus den im Ansuchen angeführten Gründen sei eine Unbilligkeit nicht abzuleiten und für eine Ermessensentscheidung daher kein Raum vorhanden.

Die Bw. werde auf die Möglichkeit hingewiesen, den Rückstand in zwölf Monatsraten zu entrichten.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte die Bw. ein, dass die auf der Liegenschaft lastenden Bank- und Landeskredite grundbücherlich besichert seien. Diese von ihrer verstorbenen Mutter aufgenommenen Kredite habe sie mit der Wohnung übernehmen müssen. Da der letzte Wunsch ihrer Mutter gewesen sei, die Wohnung nicht zu verkaufen, sei sie gezwungen gewesen, diese zu vermieten, um Eigentümerin zu bleiben. Im Falle der Nichtrückzahlung der Kredite wäre vermutlich eine Zwangsverwertung die Folge, sodass sie keine andere Wahl habe, als die Kredite durch die Mieteinnahmen zurückzuzahlen. Von diesen Einnahmen verbleibe ihr leider kein Geld. Sie verfüge – und das werde sich in den nächsten Jahren nicht ändern – über keine Einkünfte. Da sie über kein Geld verfügen könne und es der letzte Wunsch ihrer verstorbenen Mutter gewesen sei, die Wohnung zu behalten, ersuche sie um Stattgabe ihrer Berufung, da die Entrichtung der Erbschaftssteuer mit erheblicher Härte verbunden wäre. Um eventuelle Unklarheiten zu erörtern, ersuche sie um telefonische Rücksprache.

In Beantwortung eines Ergänzungsvorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates führte die Bw. mit Eingabe vom 29. April 2009 sinngemäß aus:

Ad 1: Sie beziehe derzeit eine monatliche Studienbeihilfe von 247,00 € und eine Halbwaisenrente von 275,50 €, sodass ihr Gesamteinkommen 522,50 € betrage. Ihr Vater beziehe Familienbeihilfe und verwende diese für ihren Lebensunterhalt.

Ad 2: Zu leisten seien monatliche Gemeindeabgaben von 87,84 €, Gas in Höhe von 120,85 €, Benzin in Höhe von 150,00 € (sie fahre dreimal wöchentlich an die Uni A), die PKW-Versicherung betrage 162,44 €, die Telefonkosten 9,00 €, die Kosten für Internet 22,00 €; für die Uni (Bücher) seien monatlich rund 10,00 € zu veranschlagen. Die Eigenheim- und die Haushaltsversicherung bezahle ihr Vater. Ihre Gesamtausgaben beliefen sich daher auf 562,13 €.

Ad 3: Sie besitze außer den beiden Liegenschaften keinerlei Vermögen oder Geldreserven.

Ad 4: Sie erziele derzeit Mieteinnahmen von 611,00 € monatlich, wovon 308,94 € an die G bezahlt würden, die auch die Rückzahlungen an das Land OÖ und die Oberbank B leiste. Per 31. Dezember 2008 hafte bei der Oberbank ein offener Kredit von 5.686,29 € aus, während beim Land OÖ noch 76.664,60 € offen seien. Der Mietüberschuss sei verwendet worden, um die von Jänner bis August 2006 nicht geleisteten Zahlungen an die G nachzuholen. Danach wolle sie die Oberbank befriedigen, um nur noch einen Gläubiger zu haben.

Ad 5: Der Wunsch ihrer verstorbenen Mutter, die Wohnung nicht zu veräußern, sei am Sterbebett erfolgt. Sie sei leider nicht mehr in der Lage gewesen, dies schriftlich festzuhalten; auch habe niemand daran gedacht, dass diese Äußerung einmal nachgewiesen werden müsse. Auch bei der OÖ Landesregierung sei dies auf Grund des menschlichen Einfühlungsvermögens der zuständigen Sachbearbeiter nicht notwendig gewesen. Ohne Zustimmung der Landesregierung wäre eine Vermietung der geförderten Wohnung nicht erlaubt.

Ad 6 und 7: Richtig sei, dass sie im Oktober 2007 durch die Arbeitnehmerveranlagung 553,40 € erhalten habe. Auf Grund ihres geringen Einkommens, mit welchem sie ohne Unterstützung dritter Personen nicht auskommen könnte, habe sie nicht daran gedacht, diesen Betrag teilweise an die Finanzbehörde zu bezahlen. Damals habe außerdem niemand gewusst, ob etwas zu bezahlen sei oder nicht.

Da sie zu ihrer Großmutter Vertrauen gehabt habe, habe sie die nun ihr gehörige Wohnung erst kurz vor Beginn der Vermietung betreten. Sie habe dabei leider feststellen müssen, dass verschiedene Geräte und auch andere Unterlagen wie Lohnzettel oder andere Dokumente verschwunden gewesen seien. Da sie zu ihrer Großmutter keinen Kontakt mehr habe, könne und werde sie die Veranlagung 2007 nicht mehr beantragen, da dadurch nur neuerliche

Streitereien die Folge wären. Sie habe auch diesbezüglich keine weiteren Schritte veranlasst, da es nicht im Sinn ihrer verstorbenen Mutter gewesen wäre, gerichtliche Schritte einzuleiten.

Bezüglich des von ihr benützten PKW's verweise sie darauf, dass dieser Eigentum ihres Vaters sei und sie diesen unentgeltlich benützen dürfe.

In Anbetracht der schwierigen finanziellen Lage und der noch aushaftenden Schulden ersuche sie um positive Erledigung ihrer Berufung.

Die Bw. fügte ihrem Schreiben eine Annuitätenabrechnung von 1. Jänner 2008 bis 31. Dezember 2008 bei. Die G bestätigte darin die Summe der Tilgung und Zinsen mit 1.651,00 € sowie die Höhe der beim Land OÖ bzw. der Oberbank aushaftenden Restschuld mit 76.664,60 € bzw. 5.686,29 €.

Einem weiters beigelegten Schreiben der PVA ist zu entnehmen, dass die ab November 2008 aktuelle Höhe der Waisenpension 275,50 € beträgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Im Nachsichtsverfahren trifft den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt daher beim Nachsichtswerber.

Grundsätzlich ist von der im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen, sodass seit der Antragstellung eingetretene Veränderungen des Sachverhaltes zu berücksichtigen sind.

Die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Entscheidung, ob eine Nachsicht zu bewilligen ist, hat zur Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten nach Lage des Falles unbillig ist. Die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit der Einhebung ist somit keine Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern ist der Antrag zwingend abzuweisen.

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine persönliche oder sachliche sein.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Diese ist anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners, in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung. Die Rechtsprechung verlangt, dass die wirtschaftliche Existenz des Abgabepflichtigen gerade durch die Einhebung der Abgaben, um deren Nachsicht es geht, gefährdet sein müsste oder diese Gefährdung durch die Abgabeneinhebung zumindest entscheidend mit verursacht sein müsste, sodass mit einer Nachsicht gerade dieser Abgaben die Existenzgefährdung abgewendet wäre.

Die Notwendigkeit, Vermögenswerte – und sei es auch Grundvermögen – zur Abgabentrückhaltung heranzuziehen, lässt für sich die Abgabentrückhaltung noch nicht unbillig erscheinen. Nur wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt (Vorsorge für die Abgabentrückhaltung) allein durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Vermögensverschleuderung gleich käme, könnte darin eine Unbilligkeit der Einhebung gelegen sein (Stoll, BAO, 2433).

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Mit dem Vorbringen, über kein Geld zur Begleichung der vorgeschriebenen Erbschaftssteuer zu verfügen, machte die Bw. persönliche Unbilligkeit geltend.

Die Bw. ist Eigentümerin zweier Liegenschaften, nämlich der ihr nach dem Tod ihrer Mutter zugekommenen Eigentumswohnung und des ihr mit Notariatsakt vom 18. Dezember 2006 von ihrem Vater übergebenen Einfamilienhauses, das ihr und ihrem Vater als Hauptwohnsitz dient. Auf dieser Liegenschaft lastet nicht nur ein Pfandrecht von 500.000,00 S, sondern sind auch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten ihres Vaters sowie ein Wohnrecht für diesen eingetragen.

Die Eigentumswohnung ist mit Forderungen der Oberbank B und mit einem Wohnbauförderungsdarlehen des Landes OÖ grundbücherlich belastet. Diese Kredite hafteten nach Angaben der Bw. zum 31. Dezember 2008 mit rund 6.000,00 € (Oberbank) bzw. rund 77.000,00 € (Land OÖ) offen aus.

Zwar verlangt die Judikatur grundsätzlich auch die Veräußerung von Grundvermögen zum Zwecke der Abgabentrückhaltung, doch wäre im konkreten Fall das Verlangen, die Eigentumswohnung zur Entrichtung einer im Verhältnis relativ geringfügigen Abgabenschuld

zu veräußern, wohl als unverhältnismäßig und überschießend zu qualifizieren. Eine Auseinandersetzung mit dem wenig glaubwürdigen Vorbringen der Bw., ihre Mutter habe den Wunsch, die Wohnung nicht zu veräußern, erst am Sterbebett geäußert, kann daher dahin gestellt bleiben. Die Mutter der Bw. setzte das Testament, in welchem sie die Bw. als Universalerbin einsetzte, erst wenige Tage vor ihrem Tod auf und traf darin zwar die Anordnung, dass die Bw. die gesamten Ersparnisse erst nach Vollendung ihres 27. Lebensjahres zur freien Verwendung erhalten solle, erwähnte die Eigentumswohnung aber mit keinem Wort, was umso unverständlicher wäre, als sie sogar eine Verfügung hinsichtlich ihres PKW's traf.

Den Angaben der Bw. zufolge halten sich ihre Einnahmen und Ausgaben etwa die Waage (vgl. Punkt 1. und 2. des Schreibens vom 29. April 2009). Allerdings übersteigen die der Bw. zufließenden Mieteinnahmen von 611,00 € die an die G zu leistenden Zahlungen um etwa 300,00 € monatlich. Dass die Bw. diesen Mietüberschuss in Hinkunft für die Tilgung der bei der Oberbank aushaftenden Verbindlichkeiten verwenden möchte, um nur noch einen Gläubiger zu haben, und der Abdeckung dieses Kredites offenbar Vorrang gegenüber der Begleichung der Erbschaftssteuerschuld einräumt, vermag das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit nicht zu begründen. Vielmehr ergibt sich daraus, dass der Bw. sehr wohl Mittel zur Verfügung stünden, die ihr eine Begleichung der Erbschaftssteuerschuld zumindest in Raten ermöglichen. Können Zahlungserleichterungen Härten aus der Abgabeneinhebung abhelfen, so bedarf es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keiner Abgabennachsicht (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Grundsätzlich ist der Abgabepflichtige gehalten, für die Zahlung der Abgaben vorzusorgen und alle verfügbaren Mittel zur Entrichtung der Abgaben einzusetzen.

Die Bw. erhielt aus der Arbeitnehmerveranlagung 2006 nach ihrer verstorbenen Mutter im Oktober 2007 einen Betrag von rund 550,00 € ausbezahlt, den sie trotz der absehbaren Erbschaftsteuervorschreibung anderweitig verbrauchte. Ihre Behauptung, damals nicht gewusst zu haben, ob etwas zu bezahlen sei oder nicht, widerspricht der Aktenlage.

In dem in der Verlassenschaftssache angefertigten Protokoll vom 16. Juli 2007, das auch die Bw. unterfertigt hat, ist ua. Folgendes festgehalten: *Die erb. Tochter MF stellt fest, dass insbesondere die Verfahrenskosten sowie die mit dem Erwerb der Erbschaft verbundenen Gebühren und Steuern unabhängig von der angeordneten Vermögensverwaltung aus dem erbl. Vermögen zu bezahlen sein werden; dazu bringt sie weiters vor, dass sie erst im Juni 2007 die Matura abgelegt hat und noch über kein eigenes Einkommen verfügt.*

Das bedeutet aber, dass die Bw. zwar spätestens seit Juli 2007 um die zur Vorschreibung gelangende Erbschaftssteuer wusste, den an sie ausbezahlten Betrag von 550,00 € aber dennoch zur Gänze anderweitig verbrauchte. Weshalb die Bw. zudem keinerlei Veranlassung traf, die Erbschaftssteuer entsprechend dem Protokoll aus dem erblichen Vermögen zu bezahlen, ist umso weniger nachvollziehbar, als sich aus der Aktenlage keinerlei Hinweis dafür ergibt, dass ihr die Begleichung der mit Beschluss vom 5. September 2007 mit einem wesentlich höheren Betrag als die Erbschaftssteuer – nämlich mit 2.623,90 € – vorgeschriebenen Gebühren des Gerichtskommissärs ebenso nicht möglich gewesen wäre.

Der Bw. wäre zur zumindest anteiligen Entrichtung der Erbschaftssteuer aber nicht nur die Abgabengutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung 2006 nach ihrer verstorbenen Mutter zur Verfügung gestanden, sondern darüber hinaus auch die im erwähnten Protokoll vom 16. Juli 2007 unter Punkt "3. Forderungen anderer Art" ausgewiesene Forderung an die Personalabteilung des L in Höhe von 2.421,92 €, da über diese in Punkt "3." angeführte Forderung ebenso wie über die Eventualforderung an das Finanzamt aus der Veranlagung 2006 und 2007 ausdrücklich der Bw. das sofortige Verfügungsrecht eingeräumt worden war.

Schließlich ist der Einwand der Bw., sie wolle zu ihrer Großmutter keinen Kontakt mehr haben, weshalb sie die Arbeitnehmerveranlagung 2007 nach ihrer verstorbenen Mutter nicht beantragen werde, unverständlich, weil die für die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung erforderlichen Lohnzettel bei der Abgabenbehörde aufliegen und die Antragstellung keinerlei Kontaktaufnahme zur Großmutter erfordern würde.

Der aus der Aktenlage erschießbare Sachverhalt lässt insgesamt eher auf die mangelnde Bereitschaft der Bw. zur Entrichtung der Erbschaftssteuer als auf deren Unmöglichkeit schließen.

Zusammengefasst wäre die Entrichtung der nachsichtsgegenständlichen Erbschaftssteuer entweder aus dem der Bw. im Erbweg zugekommenen Vermögen, das ausdrücklich zur Begleichung der Erbschaftssteuerschuld heranzuziehen und insoweit von der angeordneten Vermögensverwaltung ausgenommen ist, aus einer sich aus der Arbeitnehmerveranlagung 2007 ergebenden Gutschrift oder allenfalls aus dem verbleibenden Mietüberschuss im Wege einer Ratenzahlung möglich. Dass die Einhebung der Erbschaftssteuer das Vermögen und das Einkommen der Bw. unter diesen Voraussetzungen in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde, ist nicht erkennbar. Stehen zur Begleichung einer Abgabenschuld zwar ausreichende Mittel zur Verfügung, werden die vorhandenen Möglichkeiten aber nicht ausgeschöpft, vermag dies das Vorliegen einer Unbilligkeit nicht zu begründen, sodass die beantragte Nachsicht nicht gewährt werden konnte.

Selbst wenn eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu bejahen gewesen wäre, wäre dem Berufungsbegehren im Rahmen einer Ermessensentscheidung kein Erfolg beschieden gewesen, weil die Bw. dazu verhalten wäre, sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln. Unzulässig wäre daher, zwar die wesentlich höheren Schulden bei der Oberbank vordringlich zu begleichen, nicht jedoch die Abgabenschuld.

Linz, am 26. Mai 2009