



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Sylvia Posch, 2560 Berndorf, J.-F.-Kennedy-Platz 2, vom 11. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. August 2006, StNr. betreffend Nachsicht einer Erbschaftssteuer gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war testamentarische Alleinerbin nach ihrem am 11. Juni 2000 verstorbenen Vater.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Erbschaftssteuer für den Erwerb von Todes wegen in Höhe von S 3.936.730,- (das entspricht € 286.093,33) fest, wobei hinsichtlich der erworbenen Geschäftsanteile an der GmbH die Steuerbegünstigung gemäß § 15 a ErbStG gewährt wurde.

In weiterer Folge erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien Kenntnis davon, dass die Bw. diese Geschäftsanteile innerhalb von 5 Jahren ab deren Erwerb veräußert hatte, was dazu führte, dass das Finanzamt das Verfahren mit Bescheid vom 29. Juni 2004 wieder aufnahm und die Erbschaftssteuer in Höhe von € 333.330,67 festsetzte. Das Finanzamt führte in diesem Bescheid im Wesentlichen aus, dass gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG die Steuer nachzuerheben ist, wenn der Erwerber das zugewendete Vermögen entgeltlich oder unentgeltlich überträgt und hinsichtlich der Bemessungsgrundlage:

„Für den gegenständlichen Geschäftsanteil wurde bei der Erbschaftssteuervorschreibung vom 8. Mai 2001 ein gemeiner Wert von S 33.754.160,- (das entspricht € 2.453.010,47) ermittelt, der Freibetrag nach § 15a ErbStG von S 5.000.000,- in Abzug gebracht und somit ein Wert von S 28.754.160,- (das entspricht € 2.089.646,30) der Erbschaftssteuer unterzogen.

Die neue Bemessungsgrundlage wird ermittelt wie folgt:

bisheriger steuerpflichtiger Erwerb von S 30.054.542,80

+Nachversteuerung des Freibetrages ..S ..5.000.000,--

neue BemessungsgrundlageS 35.054.540,--"

Der Bescheid wurde am 30. Juni 2004 nachweislich zugestellt und ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 14. Juli 2006 stellte die Bw. den Antrag, die noch nicht entrichtete Erbschaftssteuer in Höhe von € 52.009,40 im Wege der Nachsicht gutzuschreiben und führte zur Begründung an, dass die Erbschaftssteuer ausgehend von einem Anteilswert von rund S 35,0 Mio (das entspricht € 2.543.549,20) festgesetzt wurde und die Verluste unberücksichtigt blieben. Die Bw. habe auf Grund der wirtschaftlichen Situation der G.mbH ihren Geschäftsanteil veräußert und der Veräußerungspreis betrug rund S 3,7 Mio (das entspricht € 268.889,49). Da der Wertfall der Bemessung der Erbschaftssteuer nicht zu Grunde gelegt worden sei, werde die Nachsicht begehrt.

Das Finanzamt wies das Ansuchen mit Bescheid vom 8. August 2006 ab und im Weiteren mit Berufungvorentscheidung vom 10. Oktober 2006 auch die dagegen gerichtete Berufung.

Daraufhin beantragte die Bw. mit Schreiben vom 13. November 2006 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wird ausgeführt, dass sowohl persönliche als auch sachliche Unbilligkeit vorliege, da bei Festsetzung der Erbschaftssteuer auf die Verlustsituation nicht Bezug genommen wurde und somit die Festsetzung der Erbschaftssteuer von einer überhöhten Bemessungsgrundlage erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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.

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung.

Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088 und 19.10.1992, 91/15/0017).

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche bedingte Unbilligkeit sein (z.B. VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Eine persönliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, z.B. wenn die Abstattung eine Veräußerung von Vermögen erfordern würde, die einer Verschleuderung gleichkäme (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 236 Anm 10), wenn die Einhebung der Abgabe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergäben. Zwischen der Abgabeneinhebung und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen muss somit ein wirtschaftliches Missverhältnis vorliegen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118), es also zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199).

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit hat die Bw. in keiner Weise konkretisiert. Eine Darstellung der wirtschaftlichen Situation (Lebenshaltungskosten, Unterhaltsleistungen) ist völlig unterblieben.

Das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ist im gegenständlichen Fall nicht zu erkennen.

Ein sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (Ritz, Bundesabgabenordnung3, Kommentar, zu § 236, Tz 11, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung einer Abgabe, sondern auf deren Einhebung ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinne von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen nicht mit Erfolg gestützt werden (VwGH 8.3.1994, 91/14/0079).

Die Bw. hat als Erbin nach ihrem Vater als Teil des Nachlassvermögens einen Betrieb erhalten und dafür die Steuerbegünstigung gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG in Anspruch genommen. Diese Steuerbegünstigung ist jedoch eine vorläufige und es wurde die Befreiung durch den Verkauf des Betriebes innerhalb der gesetzlich festgelegten Frist verwirkt, was zur Nacherhebung der Steuer führte.

Dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien nach Ansicht der Bw. im Zuge der Nacherhebung der Erbschaftssteuer einen zu hohen Wert für das Betriebsvermögen zum Ansatz gebracht hatte, ist grundsätzlich nichts was in einem Nachsichtsverfahren zu klären wäre, sondern es hätte vielmehr in einem Berufungsverfahren gegen den Bescheid mit dem das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügte und die Erbschaftssteuer neu festsetzte geprüft werden müssen. Ein Nachsichtsverfahren dient nicht dazu ein Berufungsverfahren zu ersetzen oder nachzuholen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0201, 0202).

Anzumerken ist aber auch, dass für die Wertermittlung nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend ist, das ist bei Erwerben von Todes wegen – wie im gegenständlichen Falle gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG – der Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.4.2001, 2001/16/0032, 0033) ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall im Sinne des § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt (VwGH 19.12.1996, 96/16/0091; 11.5.2000, 97/16/0214).

Die Wertermittlung ist sohin zum Stichtag (Todestag nach § 18 iVm § 12 ErbStG) vorzunehmen und umfasst sowohl die umfangmäßige (siehe § 20 ErbStG) wie auch die rechnerische Feststellung der Bemessungsgrundlage. An diesem Stichtag „Todestag“ ändert auch die Tatsache nichts, dass die Steuererhebung aufgeschoben oder eine Steuer auf Grund einer Steuerbefreiung nicht zu erheben ist. Zufolge des im § 18 ErbStG normierten Stichtagsprinzips können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden (VwGH 14.1.1988, 86/16/0016, 9.9.1988, 87/16/0123).

Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles ist eben dann nicht gegeben, wenn – so wie im Berufungsfall – lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage festzustellen ist, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise trifft. Damit vermag das Vorbringen der Bw. auch nicht das Vorliegen sachlicher Unbilligkeit aufzuzeigen.

Da nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz weder das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit noch einer persönlichen Unbilligkeit aufgezeigt werden konnte, war die Berufung aus Rechtsgründen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. April 2010