



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.C., (Bw.) vertreten durch Prof. Dr. Herbert Schachter, RA, 1010 Wien, Rathausplatz 8/5, vom 28. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 7. Mai 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. brachte am 30. April 2009 einen Antrag auf Nachsicht eines offenen Abgabenzurückstandes nach ihrem verstorbenen Gatten von € 1.851,89 ein.

Richtig sei, dass sie in dem Verlassenschaftsverfahren eine bedingte Erbserklärung abgegeben habe und wie dem beizuschaffenden Verlassenschaftsakt zu entnehmen sei, der Reinnachlass € 1.903,80 betrage. Der Abgabenzurückstand sei nicht bekannt gewesen, ansonsten wäre er unter die Passiva des Verlassenschaftsverfahrens aufgenommen worden.

Seitens des Steuerberaters sei beim Finanzamt erhoben worden, dass ein Guthaben von € 12.632,48 aufscheinen könne, nunmehr sei offensichtlich dieses Guthaben nicht mehr gegeben sondern eine Forderung von € 1.851,89.

Dem Ansuchen um Erlassung der Abgabenverbindlichkeit werden ein Einantwortungsbeschluss und ein Inventar des Verlassenschaftsverfahrens und der Todfallsaufnahme beigelegt.

Festzustellen sei, dass der Reinnachlass geringer sei als die Abgabenverbindlichkeit.

Die Abgabenverbindlichkeit müsse auf den Reinnachlass minus aufgelaufene Kosten reduziert werden.

Das Nachsichtsansuchen wurde mit Bescheid vom 7. Mai 2009 abgewiesen und dazu ausgeführt, dass nach dem Wortlaut des § 236 BAO die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung sei. Nur wenn das Vorliegen einer Unbilligkeit im konkreten Einzelfall bejaht werde, könne es in einem weiteren Verfahrensschritt überhaupt zu einer Ermessensentscheidung, im Rahmen derer über das Nachsichtsgesuch nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden wäre, kommen. Lasse ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann sei das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine Ermessensentscheidung bleibe diesfalls kein Raum. Da im vorliegenden Fall weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit vorliege, sei das Nachsichtsansuchen abzuweisen gewesen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 28. Mai 2009, in der entgegnet wird, dass aufgrund der nunmehrigen Forderung des Finanzamtes eine Nachlassüberschuldung gegeben sei.

Dazu kämen noch die Kosten für Kurator und Gerichtskommissär.

Es läge somit keine Berechtigung vor, die Bw. zu einer Zahlung von € 1.851,89 zu verhalten.

Es sei unbillig, die Bw. für die festgestellte Abgabenschuld ihres verstorbenen Mannes heranzuziehen, da sie in dem oben bezeichneten Verlassenschaftsverfahren eine bedingte Erbserklärung abgegeben habe und daher ihre Haftung nicht gegeben sei.

Zudem verweise sie auf die nunmehr beiliegende Feststellung der Bezirkshauptmannschaft Mödling, wonach die Minderung der Erwerbsfähigkeit dauernd sei und im Hinblick auf den Grad der Behinderung mit 50 % angenommen werde.

Diese Mitteilung sei dem Finanzamt im Februar 2004 übermittelt worden. Die Bw. befindet sich im 79.sten Lebensjahr und habe sich erst unlängst einer Operation unterziehen müssen. Es liege daher auch Pflegebedürftigkeit vor.

Es werde daher der Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Abweisung des Nachsichtsansuchens gestellt. Des Weiteren werde ersucht dem Antrag aufschiebende Wirkung zuzuerkennen und daher bis zur Berufungsentscheidung keine Einhebung des bekämpften Rückstandes vorzunehmen.

Im Hinblick auf die laufende Pension sei die Einbringlichkeit nicht gefährdet.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 28.7.2009 abgewiesen und dies damit begründet, dass der Bw. mit Einantwortungsbeschluss des BG Mödling vom 4. Oktober 2006 die Verlassenschaft nach ihrem Gatten nach ihrer bedingten Erbserklärung eingeantwortet worden sei. Darunter sei auch bestimmt worden, dass sie über das Guthaben beim Finanzamt zur StNr. des Verstorbenen verfügen dürfe. Der Rückzahlungsantrag sei mit 18. Oktober 2006 antragsgemäß durchgeführt und ein Betrag von € 12.632,48 zurückgezahlt worden.

Infolge Veranlagung des Jahres 2005 sei am 16. Juli 2007 eine Nachforderung in Höhe von € 1.851,89 entstanden.

Sei nur ein einziger bedingt erbserklärter Erbe vorhanden, so hafte dieser den Erbschaftsgläubigern mit seinem gesamten Vermögen (nicht etwa nur mit den aus dem Nachlass übernommenen Gegenständen), jedoch nur für die die Erbschaftsmasse nicht übersteigenden Lasten (§ 802 ABGB); seine Haftung sei demnach der Höhe nach durch den ziffernmäßigen Wert der Nachlassaktivitäten beschränkt. Bei Unzulänglichkeit des Nachlasses und Gläubigermehrheit müsse der bedingt erbserklärte Erbe bei sonstiger persönlicher Haftung den ihm aus dem Nachlass zugeflossenen Wert kridamäßig verteilen (§ 815 ABGB).

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

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO sei die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nur wenn das Vorliegen einer Unbilligkeit im konkreten Fall bejaht werde, könne es in einem weiteren Verfahrensschritt überhaupt zu einer Ermessensentscheidung kommen.

Lasse ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, denn sei das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen. Für eine Ermessensentscheidung bleibe diesfalls kein Raum.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung könne nach Lage des Falles eine persönliche, in der wirtschaftlichen Situation des Nachsichtswerbers begründete, und/oder eine sachliche, in anderen als persönlichen Umständen begründete sein und müsse stets in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet liegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei von persönlicher Unbilligkeit immer dann auszugehen, wenn die Einhebung der Abgabe in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen ergäben.

Zwischen der Abgabeneinhebung und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen müsse somit ein wirtschaftliches Missverhältnis vorliegen, es also zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Damit macht ein auf diesen Unbilligkeitsgrund gestütztes Antragsvorbringen aber unabdingbar eine Auseinandersetzung mit der persönlichen Situation des Antragstellers, insbesondere mit dessen wirtschaftlicher Lage, erforderlich.

Allein die Notwendigkeit, für die Abstattung der Haftungsschuld Vermögenswerte einzusetzen, mache dabei die Abgabeneinhebung aber noch nicht unbillig, da der Nachsichtswerber grundsätzlich verpflichtet sei, alle vorhandenen Mittel zur Abgabenentrichtung einzusetzen, und er dazu gegebenenfalls auch vorhandene Vermögenssubstanzen anzugreifen habe.

Trete im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis ein, und sei die Abgabeneinhebung nicht bloße Auswirkung bzw. Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges einer generellen Abgabennorm, so könne dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht auf Grund sachlicher Unbilligkeit sein.

§ 236 BAO eröffne somit die Möglichkeit, eine in Folge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie voraussehbar gewesen, vermieden hätte, im Nachsichtsweg zu mildern.

Da die Partei im vom Antragsprinzip geprägten Verfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe, habe somit der Nachsichtswerber das Vorliegen all jener Umstände, auf die die Nachsicht gestützt werden könne, von sich aus einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzutun.

Im vorliegenden Fall gewähre das Gesetz für den Fall einer bedingten Erbserklärung eine Haftungsbeschränkung des Erben auf das übernommene Nachlassvermögen, das zu seiner

Feststellung inventarisiert werde. Somit könne nicht von einer sachlichen Unbilligkeit gesprochen werden.

Hinsichtlich der persönlichen Unbilligkeit stelle die angeführte Behinderung für sich alleine betrachtet, keinen Grund einer Nachsicht dar, für den Fall der Zumutbarkeit, die Nachforderung aus den laufenden Einkünften zu bedienen, insbesondere auch aus dem Grund als ansonsten die übrigen Gläubiger gegenüber dem Finanzamt quotenmäßig bevorzugt werden würden.

Abschließend betrachtet erscheine, bei Gegenüberstellung der monatlichen Einkünfte mit der Höhe der Nachforderung, zumindest eine ratenweise Abstattung des Rückstandes wirtschaftlich vertretbar zu sein.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 19. August 2009, die Aktenvorlage an den Unabhängigen Finanzsenat erfolgte am 22. Jänner 2010.

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.

Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Absatz 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Nach dem Wortlaut des § 236 BAO ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Nachsichtsgewährung. Nachsichtsmaßnahmen können daher - abgesehen vom Formalerfordernis einer entsprechenden Antragstellung sowie der eingetretenen Fälligkeit der nachsichtsbezogenen Abgaben - nur bei Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung in Erwägung gezogen werden.

Lässt ein konkret vorliegender Sachverhalt schon die Annahme einer Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht zu, dann ist das Nachsichtsgesuch wegen Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bereits aus Rechtsgründen abzuweisen, für eine Ermessensentscheidung bleibt diesfalls kein Raum (VwGH 25.6.1990, 89/15/0088 und 19.10.1992, 91/15/0017).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kann eine "sachlich" oder "persönlich" bedingte Unbilligkeit sein (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und,

verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 01.07.2003, 2001/13/0215).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine persönliche Unbilligkeit dann vor, 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).

Die Bw. stützt ihr Nachsichtsansuchen darauf, dass die Abgabennachforderung den Reinnachlass übersteigt und sie eine bedingte Erbserklärung eingereicht hat, sowie nicht näher konkretisiert in Richtung persönlicher Unbilligkeit gehend auf ihr fortgeschrittenes Alter und die nach einer Operation gegebene Pflegebedürftigkeit.

Gemäß § 802 ABGB gilt: Wird die Erbschaft mit Vorbehalt der rechtlichen Wohltat des Inventariums angetreten; so ist sogleich vom Gerichte das Inventarium auf Kosten der Masse aufzunehmen. Ein solcher Erbe wird den Gläubigern und Legataren nur so weit verbunden, als die Verlassenschaft für ihre, und auch seine eigenen, außer dem Erbrechte ihm zustehenden, Forderungen hinreicht.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. eine bedingte Erbserklärung abgegeben.

Die Aktiven betrugen € 20.024,45, die Passiven € 18.120,65.

Der Reinnachlass betrug € 1.903,80, der der Bw. tatsächlich zugekommene Betrag € 1.614,00.

Ein bedingt erbserklärter Erbe haftet nur bis zum Werte der ihm zugekommenen Verlassenschaft, der den tatsächlich übernommenen Betrag übersteigende Anteil an der Abgabennachforderung, € 237,89, ist daher von der Bw. nicht zu entrichten (Lösungsfall).

Eine Nachsicht kann sich nur auf eine bestehende Zahlungsverpflichtung beziehen, daher kann nur der Teilbetrag von € 1.614,00 den Gegenstand eines Nachsichtsverfahrens darstellen.

Dass eine bei Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens noch ausständige Einkommensteuerveranlagung eines Freiberuflers zu einer Abgabennachforderung führt, stellt keine anormale Belastungswirkung dar, eine sachliche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung ist daher nicht gegeben.

Hinsichtlich des Einwandes in Richtung persönliche Unbilligkeit räumt die Bw. in ihrem Vorbringen stets ein, dass bei einem Aufschub der Zahlungsverpflichtung die Einbringlichkeit des geschuldeten Betrages nicht gefährdet sei. Nach den vorliegenden Daten zu den Einkommensverhältnissen der Bw. hat sie im Jahr 2009 € 25.233,16 von der Pensionsversicherungsanstalt bekommen und € 9.104,16 von der B.. Bei einem Einkommen/einer Pension in dieser Größenordnung und der ohnehin bestehenden Beschränkung der Einbringungsmöglichkeit auf den tatsächlich aus dem Verlassenschaftsverfahren übernommenen Betrag ist auch keine persönliche Unbilligkeit gegeben. Ein Vorbringen, dass die Behinderung bereits zu namhaften Pflegekosten führen würde, wurde auch nach der abweisenden Berufungsvorentscheidung nicht erstattet.

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 10. September 2010